



Service Public
Fédéral
FINANCES

INVENTAIRE FÉDÉRAL DES
SUBVENTIONS
AUX
ÉNERGIES
FOSSILES

Mai 2021



service public fédéral
**SANTÉ PUBLIQUE,
SECURITE DE LA CHAÎNE ALIMENTAIRE
ET ENVIRONNEMENT**

.be

Ce rapport est rédigé par et disponible auprès des services publics fédéraux (SPF) suivants :

SPF Finances

Expertise et Support stratégiques - Service d'Etudes - Direction Politique fiscale générale
Boulevard du Roi Albert II 33 bte 22, 1030 Bruxelles

SPF Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement

DG Environnement - Service Changements climatiques
Avenue Galilée 5/2, 1210 Bruxelles

Personnes de contact :

Christian Valenduc : Christian_valenduc@outlook.be

Jean-Baptiste Traversa : giovanbattista.traversa@minfin.fed.be

Vincent Van Steenberghe : vincent.vansteenberghes@health.fgov.be

Samantha Haulotte : samantha.haulotte@health.fgov.be

Mai 2021

Une copie électronique de ce rapport (également en néerlandais) et de son résumé (également en néerlandais et anglais) peuvent être téléchargées sur :

https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/analyses/inventaire-des-subsidations-aux-energies-fossiles

<https://climat.be/2050-fr/analyses-complementaires>

Table des matières

Introduction.....	3
1. La démarche conceptuelle.....	4
1.1. L'approche par les prix.....	4
1.2. L'approche de type "Inventaire".....	5
1.3. L'approche OMC.....	6
1.4. Le choix opéré dans cet inventaire.....	7
1.5. Le choix d'un système de référence pour les dépenses fiscales.....	8
2. Les subventions attribuées sous forme de dépenses budgétaires.....	12
2.1. Les tarifs sociaux fédéraux gaz et électricité.....	12
2.2. Fonds CPAS de support d'accès à l'énergie / fonds gaz électricité.....	17
2.3. Le Fonds social Chauffage (ou fonds social mazout).....	18
2.4. Rationaliser et recentrer les dispositifs ?.....	19
3. Les dépenses fiscales à l'impôt sur le revenu.....	20
3.1. Le régime fiscal des voitures de société.....	20
3.2. Le régime fiscal des cartes-carburant.....	35
4. Les subventions liées à des dispositions de TVA.....	38
4.1. La TVA sur la consommation d'énergie.....	38
4.2. La TVA sur les services de transport.....	38
5. Les subventions dans le domaine des accises.....	42
5.1. Les écarts de taux entre produits.....	42
5.2. Les écarts de taux entre utilisations d'un même produit.....	43
5.3. Les exemptions d'accises sur la consommation intermédiaire.....	52
5.4. Exemption d'accises sur le kérosène.....	55
5.5. La navigation maritime internationale.....	58
6. Discussion de quelques cas limite.....	59
6.1. Mécanisme de rémunération de la capacité (CRM ou Capacity Remuneration Mechanism)....	59
6.2. Fonds BOFAS.....	61
6.3. Fonds PROMAZ.....	61
7. Consolidation des résultats.....	63
8. Bibliographie.....	70
9. Liste des abréviations.....	72
10. Annexes.....	73

Introduction

Le volet fédéral du Plan national énergie climat (PNEC) comprend notamment l'obligation de dresser l'inventaire des subsides aux énergies fossiles. « *En collaboration avec d'autres États membres de l'Union européenne, la Belgique mettra progressivement un terme aux investissements financiers dans et au soutien aux combustibles fossiles, et elle dressera un inventaire de tous les subsides pour combustibles fossiles afin de le communiquer à la Commission européenne d'ici fin 2020.* »¹

Cet engagement vise à combler un vide au niveau gouvernemental. Au niveau international, on peut citer l'inventaire établi par l'OCDE et l'Agence Internationale de l'Énergie (OECD, 2018 pour la dernière version). D'autres travaux l'ont précédé, notamment Coady e.a (2015) pour le FMI, lesquels se basent sur des travaux antérieurs dont ceux de Clements e.a (2013) ou encore de Parry e.a (2014). En Belgique, un inventaire de ce type a été établi par Climact (2019).

Le PNEC comprend un double engagement : la mise sur pied d'un tel inventaire dans un premier temps et la formulation de recommandations pour le démantèlement des subventions dans un second temps, en 2021. Ce rapport répond au premier de ces deux engagements et jette ainsi les bases pour entamer les discussions prévues dans le second engagement.

Ce rapport vise donc uniquement à identifier et à mesurer l'ampleur des subventions aux énergies fossiles. La première section est consacrée à la démarche conceptuelle. Les sections suivantes traitent successivement des subventions données sous forme de dépenses budgétaires et des subventions octroyées par la voie fiscale. Ces dernières nécessitent préalablement la définition d'un benchmark. Elles sont détaillées impôt par impôt, sauf lorsque la subvention combine des règles dérogatoires qui font intervenir plusieurs prélèvements. Une distinction est également opérée entre les subventions directes, qui s'appliquent à la consommation d'énergie fossile, et les subventions indirectes qui s'appliquent à la production de services ayant un large recours aux énergies fossiles, comme c'est le cas du transport. Enfin, quelques cas limites de subventions aux énergies fossiles sont abordés dans la dernière section.

Ce rapport a été préparé conjointement par le service d'Études du SPF Finances et par le service Climat de la DG Environnement du SPF Santé publique et Environnement. Il a été élaboré sur base des informations disponibles au 15 mars 2021.

¹ Plan national énergie climat, p. 276.

1. La démarche conceptuelle

Il convient d'abord de préciser le champ d'application de ce rapport. Si la notion d'énergie fossile est claire², celle de subvention l'est moins : il y a différentes façons de mesurer une subvention, les modes de subvention sont différents et une subvention peut être directe, en ce sens qu'elle est octroyée sur base des quantités d'énergie fossile, ou indirecte en ce sens qu'elle subventionne une activité qui repose largement sur l'utilisation des énergies fossiles. Cette activité peut être une activité de production, de consommation ou d'investissement.

1.1. L'approche par les prix

Cette méthodologie est celle qui est utilisée par le FMI dans Coady e.a (2015). Cette approche, dite « price-gap » repose sur trois niveaux de prix : le coût de production, le prix à la consommation et le prix efficient.

- Le coût de production (*supply cost*) correspond au coût d'opportunité pour un pays donné d'offrir les produits énergétiques aux consommateurs intermédiaires ou finaux. Il est estimé sur base du « hub price », du coût de transport et des marges bénéficiaires (Coady e.a, 2015, p. 34).
- Le prix à la consommation est le prix payé par l'utilisateur des énergies fossiles.
- Le prix efficient comprend une taxe pigouvienne qui intègre les externalités liées à la production et à la mise en consommation des énergies fossiles. Ces externalités peuvent comprendre les nuisances locales liées à la pollution de l'air (notamment les dommages provenant des particules fines), les émissions de CO₂ et des externalités plus larges, telles que celles provenant de la congestion routière, des accidents de la route et des dégâts liés à l'infrastructure routière.

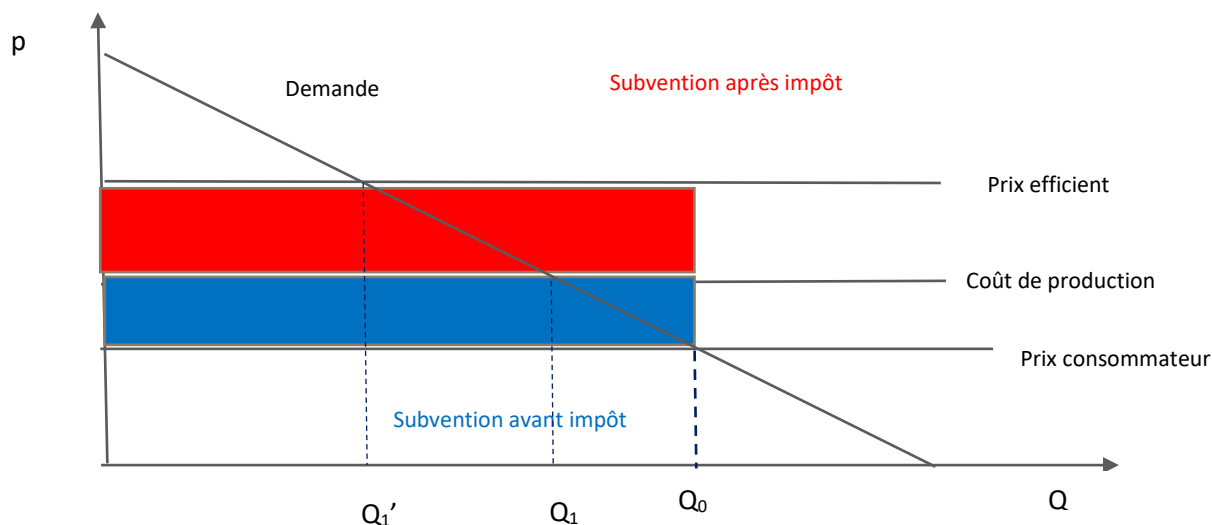
Les auteurs font une distinction entre le « *subside avant impôt* » qui provient de l'écart entre le coût de production et le prix à la consommation et le « *subside après impôt* » qui provient de l'écart entre le prix efficient et le coût de production. La notion d'impôt renvoie donc à la taxe pigouvienne, et non pas à d'autres impôts comme la TVA.

Ce cadre conceptuel est représenté au Graphique 1 ci-après.

L'intersection de la droite de demande et de l'offre (ici, infinie et donc horizontale) au prix consommateur donne les quantités échangées Q_0 . La subvention avant impôt s'obtient en multipliant les quantités échangées par l'écart entre le prix du marché et le coût de production (le rectangle bleu) tandis que la subvention après impôt s'obtient en multipliant celles-ci par l'écart entre le prix efficient et le montant le plus élevé du prix à la consommation et du coût de production (ici, le coût de production, donc le rectangle rouge).

² On appelle énergie fossile l'énergie produite par la combustion du charbon, du pétrole ou du gaz naturel. Ces combustibles riches en carbone sont issus de la transformation de matières organiques enfouies dans le sol pendant des millions d'années.

Graphique 1 - Subvention des énergies fossiles : l'approche par les prix



La mesure de la subvention avant impôt est donc indirecte. Elle ne repose pas sur les subventions elles-mêmes, mais sur un écart de prix. Il s'agit donc plutôt d'une approche « top down ». La subvention après impôt est quant à elle dépendante de la méthode retenue pour évaluer les coûts externes.

L'avantage de cette approche est qu'elle permet de mesurer l'effet du démantèlement des subventions sur les surplus du producteur et du consommateur, et donc sur le bien-être³ : c'est d'ailleurs ce que font Coady e.a (2015). L'inconvénient est qu'elle ne se base pas directement sur les subventions et que l'évaluation quantitative des coûts externes est particulièrement problématique.

1.2. L'approche de type "Inventaire"

D'autre part, l'OCDE (2018) utilise une approche bottom-up de type "Inventaire" en recensant les aides directes et les aides fiscales dont bénéficient la production et la mise en consommation d'énergies fossiles. Un point important à préciser est que ce sont les pays membres qui définissent eux-mêmes le champ d'application. L'inventaire est en effet défini comme suit *"a database of specific governments measures (including direct budgetary support and tax expenditures) that support fossil fuels and provides estimates for the amount of support provided by these measures. OECD's members can choose the amounts and subsidies they send to the OECD and limited information is available on the calculations behind the estimations."*⁴

Dans le cas de la Belgique, cet inventaire comprend

- en subventions directes : le fonds mazout, les tarifs sociaux pour le gaz naturel et l'électricité, et le fonds CPAS de support d'accès à l'énergie ;
- les dépenses fiscales portant sur les accises appliquées aux produits énergétiques, selon l'optique retenue dans l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales⁵.

Il ne comprend donc pas les subventions d'ordre fiscal qui sont octroyées en dehors des accises, dont par exemple le régime fiscal des voitures de société.

³ Les quantités échangées reviennent de Q_0 à Q_1 si le prix du marché revient au niveau du coût de production et à Q_1' si le prix du marché est fixé au niveau du prix efficient.

⁴ Climact (2019), p. 6.

⁵ Voir Chambre des représentants (2020) pour la dernière édition.

Cette approche n'intègre donc pas la taxe pigouvienne en tant que telle. Elle se limite aux transferts budgétaires directs et aux dépenses fiscales fournissant un avantage ou une préférence pour la production ou la consommation d'énergies fossiles, soit en termes absolus, soit en rapport à d'autres activités ou produits. Il faut se rappeler que la notion de dépense fiscale se définit par rapport à un système de référence (« Benchmark tax system ») et qu'il n'existe pas de norme internationale en cette matière. Ceci réduit évidemment la comparabilité entre les chiffres fournis par les différents pays. Le problème est particulièrement préoccupant pour les accises. À l'inverse de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de la TVA qui sont des impôts généraux, les accises sont par nature des taxes sur certains produits spécifiques. S'il est logique que dans un système de référence, tout bien ou service supporte le même taux de TVA, rien n'oblige en matière d'accises à ce que les taux soient égaux entre produits différents. Cette question sera discutée ci-après⁶.

La classification de ces mesures de soutien ne tient pas compte de l'objectif initial de mise en place ou de leurs effets environnementaux et économiques.

L'indicateur 'Fossil fuel subsidies' figure dans la liste des indicateurs de développement durable (SDG ou *Sustainable Development Goals*) adoptés en 2015 par les Nations Unies. Il est utilisé dans ce cadre pour mesurer le progrès vers le SDG 12.c.1. Celui-ci est libellé comme suit *"Rationalize inefficient fossil-fuel subsidies that encourage wasteful consumption by removing market distortions, in accordance with national circumstances, including by restructuring taxation and phasing out those harmful subsidies, where they exist, to reflect their environmental impacts, taking fully into account the specific needs and conditions of developing countries and minimizing the possible adverse impacts on their development in a manner that protects the poor and the affected communities."*⁷

1.3. L'approche OMC

Dans l'approche de l'Organisation mondiale du commerce (WTO, 1994), sont à considérer comme des subventions :

- les transferts directs de fonds (ex. subsides directs, prêts) et les transferts directs potentiels de fonds (garanties de prêts) ;
- les pertes en recettes du gouvernement (par exemple, du fait d'incitants fiscaux) ;
- la fourniture par les pouvoirs publics de biens ou services autres que l'infrastructure générale, ou l'achat de biens, en dessous de la valeur du marché ;
- l'aide au revenu ou au prix (transferts induits).

On retrouve cette subdivision notamment dans les catégories de subsides répertoriées par UN Environnement⁸. Climact (2019) et l'Overseas Development Institute utilisent une approche basée sur la définition OMC des subventions. Cela inclut les mesures retenues dans l'Inventaire OCDE, mais également d'autres mesures mises en évidence dans des documents gouvernementaux (i.e. l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales) et dans des études externes⁹.

⁶ Voir ci-après la discussion sur le benchmark à retenir en matière d'accises.

⁷ <https://unstats.un.org/sdgs/metadata/?Text=&Goal=12&Target=12.c>

L'objectif de développement durable 12 étant d'établir des modes de consommation et de production durables. Le Bureau fédéral du Plan (2019) a d'ailleurs évalué les tendances d'un certain nombre de ces indicateurs SDG quant à l'évolution de la Belgique vers les objectifs de développement durable

⁸ Présentation par J. CAMPBELL, Un Environment, SDG and Environment statistics Unit. September-2018,

<https://unstats.un.org/sdgs/files/meetings/webex-6sep2018/7.%20UNEP%2012.c.1%20Presentation.pdf>

⁹ Voir Transport & Environment (2018), Princen (2017), Courbe (2011), Bachus (2016). Le rapport de Climact (2019) inclut la non-taxation du kérosène et la subvention liée aux cartes-carburant.

Il s'agit toutefois là d'une définition d'ordre général qu'il faut adapter à la problématique particulière des subventions aux énergies fossiles.

Dans ce cadre particulier,

- La prise en compte des deux premières rubriques va de soi.
- La prise en compte de la troisième rubrique est parfaitement justifiée s'il s'agit d'avantages obtenus par des entreprises actives dans l'exploitation ou la livraison d'énergies fossiles. Leur prise en compte est plus discutable quand il s'agit d'activités qui utilisent des énergies fossiles. Cela peut être par exemple le cas d'installations aéroportuaires qui disposent de certains services (par exemple les services de sécurité) à un tarif préférentiel. Il s'agit ici tout au plus d'une subvention indirecte : elle ne porte pas directement sur l'utilisation d'énergie fossile (le kérosène, ici), mais elle réduit les coûts de production d'une entreprise qui, pour exercer son activité, doit recourir aux énergies fossiles.
- La prise en compte de la quatrième rubrique se justifie pour les aides portant sur les prix. Une aide en revenu de portée générale ne doit pas être prise en compte. Par contre, si l'aide en revenu est liée à la consommation d'énergie fossile (c'est le cas des chèques-mazout, par exemple) elle doit être prise en compte.

À titre d'exemple, on peut citer l'approche suivie par le groupe d'experts réunis par l'UNFCCC (Convention-cadre des Nations unies sur le changement climatique) lors des discussions sur le suivi de l'indicateur SDG 12.c.1. Il y est recommandé de suivre les principes suivants¹⁰ : *“(a) Select an internationally-used definition (e.g. OECD) of what constitutes a fossil fuel; (b) Select a widely-accepted definition of a subsidy (e.g. WTO); (c) Include transfers and revenues foregone as a minimum, and (d) consider risk transfers to government and induced transfers to be comprehensive.”*

1.4. Le choix opéré dans cet inventaire

Dans cet inventaire, **nous retenons une approche « Bottom-up »**. L'approche par les prix ne nous semble pas opportune, et ce pour les raisons suivantes :

- Elle ne recense pas directement les subventions et leur mesure indirecte dépend des hypothèses faites pour l'estimation du coût de production ;
- Elle est également très dépendante de l'évaluation des effets externes.
- La non-prise en compte des effets externes peut certes être considérée comme une subvention d'un point de vue économique, mais pas d'un point de vue politique. Octroyer un subside, sous forme d'aide directe ou d'aide fiscale, est une décision politique et il en est de même des décisions visant à corriger à la baisse les prix du marché. Par contre, la non-prise en compte des coûts externes équivaut à une absence de décision politique.

Notre approche combine donc les approches 1.2 et 1.3 décrites ci-dessus. Toutefois, dans la typologie des subventions OMC, la troisième catégorie est considérée comme une subvention indirecte et les garanties ne sont pas prises en compte.

Certaines subventions peuvent être directes en ce sens qu'elles sont liées directement à l'utilisation d'une énergie fossile : c'est le cas par exemple, d'un taux préférentiel pour certains usages d'un produit pétrolier ou encore d'une TVA à taux réduit sur la consommation d'un tel bien. D'autres subventions peuvent être indirectes en ce sens qu'elles favorisent la consommation d'un bien ou d'un service qui implique un recours

¹⁰ https://uneplive.unep.org/media/docs/statistics/egm/egm_on_ffs_indicator_sdg12c1_sep29_rome_summary.pdf

aux énergies fossiles : c'est le cas des subventions aux différents modes de transport. Ce rapport vise à être autant que possible exhaustif pour les subventions directes. Pour les subventions indirectes, nous n'avons pu être exhaustifs et le choix des cas traités ne doit pas être interprété comme un ordre de priorité. Il a davantage été dicté par les données disponibles et par la complexité des différents cas, notamment pour le transport.

Nous répertorions les subventions en les classant selon la nature de l'instrument utilisé. Nous distinguons donc celles qui sont octroyées sous la forme de dépenses budgétaires et celles qui sont octroyées par la voie fiscale, en recourant alors à des dépenses fiscales. Dans le volet fiscal, nous procédons par impôt, sauf lorsque la subvention fait intervenir plusieurs types d'impôt. Si catégoriser une dépense budgétaire en subvention va généralement de soi, ce n'est pas le cas en matière fiscale : il faut préalablement définir un système de référence.

1.5. Le choix d'un système de référence pour les dépenses fiscales

L'Inventaire fédéral des dépenses fiscales définit la notion de benchmark pour les différents impôts¹¹. Par rapport à ces définitions, quelques précisions ou modifications devront toutefois être apportées. Les deux principales concernent le régime fiscal des voitures de société et les dépenses fiscales liées aux accises sur les produits énergétiques.

En outre, les réserves habituelles concernant l'interprétation des montants de ces pertes en recettes sont d'application : lors de l'agrégation des mesures de soutien aux énergies fossiles, les estimations ne tiennent généralement pas compte des interactions possibles lors d'une suppression simultanée de plusieurs mesures. Par ailleurs, les comparaisons internationales sont rendues difficiles par l'application de benchmarks différents selon les pays.

1.5.1. Benchmark pour l'imposition des revenus

L'Inventaire des dépenses fiscales définit le benchmark comme « *la taxation des revenus de toute nature, nets des charges consenties pour les acquérir et/ou les conserver. Cette taxation est globalisée, sauf pour les revenus non récurrents, ainsi que pour les revenus mobiliers et divers.* » À l'impôt des sociétés, le benchmark est défini comme « *la taxation des bénéfiques, quelle que soit leur affectation, mais après élimination de la double imposition des bénéfiques réservés et distribués et après déduction des pertes antérieures* » et il inclut les mesures visant à éliminer la double imposition.

Les méthodes d'évaluation de ces revenus - dont celles des avantages de toute nature - ne sont pas précisées. Ceci est particulièrement important dans le cas du régime fiscal des voitures de société, puisque la subvention provient d'une évaluation de l'avantage de toute nature favorable. La logique du système de référence veut qu'un revenu attribué sous forme d'avantage de toute nature soit traité comme l'est un salaire, tant dans le chef du bénéficiaire que du débiteur, et ce point de vue doit logiquement s'étendre aux cotisations sociales.

1.5.2. TVA

La TVA est un impôt général qui frappe la consommation finale de biens et services effectuée sur le territoire du pays. Le benchmark est celui d'un taux unique et les taux réduits sont donc considérés comme des subventions.

¹¹ Voir CHAMBRE DES REPRESENTANTS (2020), page 3.

En ce qui concerne les exonérations, l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales opère une distinction entre celles qui sont imposées par la Directive européenne et celles que cette dernière autorise. Seules les exonérations autorisées par la Directive sont considérées comme des dépenses fiscales, les exonérations imposées étant considérées comme faisant partie du benchmark. Ce point de vue est justifié par la logique institutionnelle de l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales : il a pour but d'informer le Parlement fédéral sur le coût des dispositions fiscales dérogatoires qui relèvent de sa compétence. Ceci explique que ce qui est imposé par une Directive européenne ne soit pas considéré comme une dépense fiscale.

Toutefois, dans une logique d'Inventaire des subsides aux énergies fossiles, que l'exonération soit imposée par une Directive ou pas, il y a bien subvention par rapport au benchmark. La seule différence est que l'obligation de démantèlement n'est pas du ressort des autorités belges. Leur inclusion impose donc de les traiter de manière séparée.

1.5.3. Les accises

Ce qui vient d'être expliqué pour les exonérations de TVA vaut également pour les exonérations d'accises

Un point particulier doit être discuté ici : à l'inverse de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de la TVA qui sont des impôts de portée générale, les accises sont des droits spécifiques, appliqués à des produits particuliers. L'Inventaire fédéral annuel des dépenses fiscales a sa propre logique : il prend pour principe que des différences de taux d'accises entre produits différents ne constituent pas une dépense fiscale, mais que des différences de taux, pour un produit donné, par exemple selon son utilisation, constituent une dépense fiscale¹². Selon ce principe, l'écart de taxation existant auparavant entre le diesel et l'essence n'était pas une dépense fiscale. Par contre, la tarification réduite du mazout de chauffage l'est, car sur le plan technique, il est identique au gasoil routier : il a d'ailleurs fallu le « marquer » pour pouvoir contrôler qu'il n'y avait pas d'usage abusif du mazout de chauffage comme carburant.

Toutefois, si on suit cette logique, la non-tarifcation d'une énergie fossile ne serait pas une dépense fiscale et ne serait donc pas une subvention, ce qui peut difficilement se concevoir dans le cadre de l'Inventaire des subsides aux énergies fossiles. Il faut donc établir un autre principe et retenir un carburant de référence. On pourrait alors considérer que le point de référence est constitué par le taux d'accise appliqué à l'essence sans plomb et au gasoil à haute teneur en soufre.

Le point de référence doit toutefois être la norme pour tous les vecteurs énergétiques. Or, les accises sont basées sur des unités différentes (litre, kilogramme ou Mégawatt) selon le vecteur énergétique et les carburants ou combustibles ont des pouvoirs énergétiques différents. Il faut donc un dénominateur commun. Celui-ci peut-être la TEP (Tonne équivalent pétrole) ou le GJ (Gigajoule). Chacun de ces dénominateurs assure une équivalence entre les différentes unités.

¹² Voir CHAMBRE DES REPRESENTANTS (2020), page 4. En outre, les exemptions qui sont imposées par des Directives européennes ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales, vu que la Belgique ne peut les modifier de manière unilatérale.

Tableau 1 - Accises exprimées en TEP et GJ

	Taux d'accises		Équivalent énergétique		Accises par équivalent énergétique	
	Unité	Montant	TEP	GJ	TEP	GJ
Essence sans plomb	1.000 l	600,16	0,86	36,00	697,86	16,67
Gasoil haute teneur en soufre	1.000 l	615,87	0,98	41,02	628,44	15,01
Gasoil basse teneur en soufre	1.000 l	600,16	0,98	41,02	612,41	14,63
Pétrole lampant (kérosène)	1.000 l	632,53	0,83	34,83	760,25	18,16
Fioul lourd	1.000 kg	16,35	0,95	39,85	17,17	0,41
GPL	1.000 kg	44,68	1,10	45,84	40,80	0,97
Gaz naturel	MWh	1,00	0,09	3,60	11,60	0,28
Houille et coke	1.000 kg	11,76	0,62	25,91	18,99	0,45
Lignite	1.000 kg	11,76	0,41	16,95	29,03	0,69

Le tableau 1 convertit les accises existantes en TEP et en GJ. Les accises ainsi converties expriment la taxation sur base du service rendu en énergie. Une conséquence importante est que, si les taux d'accises sur le diesel à basse teneur en soufre et sur l'essence¹³ sont équivalents en litres, ils ne le sont plus en « équivalents énergétiques ». Le gasoil bénéficie alors encore d'un traitement fiscal plus avantageux. On remarquera également le très faible niveau des accises sur le fioul lourd, le GPL, le gaz naturel ainsi que les combustibles solides dès lors que celles-ci sont exprimées en équivalents énergétiques.

Le point de référence pourrait être le vecteur énergétique dont la taxation est la plus élevée. Il s'agirait alors du kérosène, mais ce taux ne s'applique de facto que dans très peu de cas (étant donné que le kérosène utilisé comme carburant dans le secteur aérien bénéficie d'une exemption d'accises). Il n'est donc pas pertinent de le retenir comme point de référence. Le choix effectué dans cet inventaire est de prendre l'essence sans plomb comme point de référence : les accises sur l'essence sans plomb ont en effet déjà joué ce rôle par le passé puisque c'est vers elles qu'on a fait converger celles sur le diesel.

Le

Tableau 2 donne les taux de subvention qui en résultent. Leur calcul se fait comme suit.

Le point de départ est un principe de neutralité : il n'y a pas de subvention si les accises sur un produit déterminé sont égales à celles sur le produit de référence, tous deux exprimés en équivalents énergétiques (ici, la tonne équivalent pétrole, TEP).

Ceci implique donc

$$[1] \quad A^*/C_i = A_r/C_r$$

Où A_i^* est le taux d'accises à atteindre sur le produit « i »

C_i est son coefficient de conversion en TEP

A_r est le taux d'accises sur le produit de référence

C_r est le coefficient de conversion et TEP du produit de référence.

¹³ Le taux de référence pour l'essence est celui de l'essence sans plomb 95 à faible teneur en soufre. Le taux plus élevé qui reste applicable pour l'essence « 98 et plus » à haute teneur en soufre n'est que très peu appliqué vu la très faible utilisation de cette variante du produit.

On en déduit le taux d'accises du produit « i » qui satisferait au critère de neutralité.

$$[2] \quad A^*_i = A_r C_i / C_r$$

Le montant total de la subvention S_i se calcule alors comme suit, en multipliant la subvention par unité par le volume :

$$[3] \quad S_i = V_i (A^*_i - A_i) = V_i [(A_r C_i / C_r) - A_i]$$

Où V_i exprime le volume

Tableau 2 - Les taux de subvention sur base des équivalents énergétiques

	Taux d'accises		Accises en TEP	Subvention par unité
	Unité	Montant		
Essence sans plomb	1.000 l	600,16	697,86	0,00
Gasol haute teneur en soufre	1.000 l	615,87	628,44	68,03
Gasol basse teneur en soufre	1.000 l	600,16	612,41	83,74
Pétrole lampant (kérosène)	1.000 l	632,53	760,25	Mis à zéro
Fioul lourd	1.000 kg	16,35	17,17	648,02
GPL	1.000 kg	44,68	40,80	719,48
Gaz naturel	MWh	1,00	11,60	59,02
Houille et coke	1.000 kg	11,76	18,99	420,22
Lignite	1.000 kg	11,76	29,03	270,88

Comme expliqué ci-dessus, le diesel reste subventionné du fait de son pouvoir énergétique plus élevé que celui de l'essence sans que cela se traduise dans une taxation plus élevée.

2. Les subventions attribuées sous forme de dépenses budgétaires

On recense trois programmes de subventions : le tarif social, le fonds de support géré par les CPAS et le fonds mazout. On dispose, pour les deux premiers, de données séparées pour les interventions relatives au gaz et celles relatives à l'électricité. Si les subventions à la consommation de gaz sont clairement des subventions aux énergies fossiles, ce n'est pas le cas pour l'électricité. Idéalement, il faudrait pondérer par le poids du fossile dans la production de l'électricité. Nous reprenons toutefois ici la totalité des interventions. Nous reviendrons sur cette question dans la dernière partie de ce rapport.

Le Tableau 3 donne le montant de ces différentes subventions pour les cinq dernières années. Pour le **tarif social**, la subvention correspond aux montants remboursés par la CREG aux fournisseurs d'énergie. Les montants sont affectés à l'année de la consommation, selon le principe du « fait générateur », et non pas à l'année pendant laquelle la CREG a remboursé les fournisseurs d'énergie. Pour les **fonds CPAS et le fonds mazout**, les subventions sont comptabilisées sur base de l'année de la dépense.

Tableau 3 - Les subventions directes (en millions €)

	2015	2016	2017	2018	2019
Tarif social - Gaz naturel	59	65	70	74	89
Tarif social - Électricité	74	98	102	105	114
Fonds CPAS de support d'accès à l'énergie - Gaz naturel	22	22	22	22	25
Fonds CPAS de support d'accès à l'énergie - Électricité	31	31	31	31	34
Fonds Mazout	18	16	17	17	17
Total	204	232	242	249	279

Source : CREG, Rapports annuels ; ASBL Fonds social Chauffage.

2.1. Les tarifs sociaux fédéraux gaz et électricité

Afin de garantir le droit d'accès à l'énergie, et de protéger les ménages en situation précaire, le législateur a instauré le tarif social électricité et gaz naturel en 2003. Il a aussi une composante régionale, non au niveau du tarif, mais en ce qui concerne les ayants droit.

2.1.1. Les ayants droit au tarif social

Le tarif social fédéral pour l'électricité et/ou le gaz naturel est un tarif plus favorable que le tarif normal octroyé à des personnes ou des ménages appartenant à certaines catégories. Il entend viser des clients se trouvant dans une situation précaire. Il n'y a pas de critères génériques, mais une liste de catégories bénéficiaires qui est en fait une liste de statuts particuliers. Ceux-ci sont essentiellement les bénéficiaires d'une allocation octroyée par le Service public fédéral Sécurité sociale (allocation de remplacement de revenus...), certains bénéficiaires d'une allocation octroyée par le Service fédéral des Pensions (revenu garanti aux personnes âgées...) ainsi que les bénéficiaires du droit à l'intégration sociale auprès d'un CPAS. Cette liste est détaillée en Annexe . Le tarif social est identique chez tous les fournisseurs d'énergie et gestionnaires de réseau de distribution. Les personnes qui y ont droit sont également dispensées du paiement de la location de leur compteur d'électricité ou de gaz naturel.

Récemment, la liste des catégories sociales susceptibles de bénéficier de l'application de tarifs sociaux pour la fourniture de gaz et d'électricité a été précisée et l'accès au tarif social gaz a été élargi aux chaudières collectives se situant dans les immeubles sociaux des CPAS, des fonds du logement et des agences immobilières sociales¹⁴.

Par ailleurs, l'accord du gouvernement prévoyait, dans le cadre de la lutte contre la précarité énergétique, la possibilité d'une extension du groupe cible du tarif social à tous ceux qui ont droit à l'intervention majorée, conformément à la réglementation européenne. Cette extension aux personnes bénéficiant d'une intervention majorée et qui ont conclu un contrat pour l'achat d'électricité et de gaz naturel pour leur propre usage (clients résidentiels) a été décidée au 1^{er} février 2021 et sera d'application jusque la fin de l'année 2021.

Les Régions peuvent étendre le bénéfice du tarif social à d'autres catégories de ménages bénéficiaires¹⁵. Seules les Régions wallonne et bruxelloise ont jusqu'à présent fait usage de cette possibilité.

Tarifs sociaux régionaux

La Région wallonne a étendu la notion de clients protégés, définie par l'État fédéral, pour tenir compte d'autres situations problématiques de ménages précarisés. Ainsi, en Wallonie, les clients protégés régionaux comprennent les bénéficiaires :

- d'une décision de guidance éducative de nature financière auprès du CPAS ;
- d'une médiation de dettes auprès d'un CPAS ou d'un centre de médiation de dettes agréé ;
- d'un règlement collectif de dettes.

Pour bénéficier du tarif social, le client protégé au sens régional doit s'adresser à son fournisseur qui est chargé de le transférer chez le gestionnaire de réseau de distribution auquel il est raccordé. Le gestionnaire de réseau agit alors en tant que fournisseur social du client protégé.

En Région bruxelloise¹⁶, la notion de clients protégés a été élargie à certaines catégories de clients en défaut de paiement.

Dans le contexte de la crise sanitaire, la Région wallonne a introduit le statut de clients protégés conjoncturels. Une fois le statut octroyé, le client protégé conjoncturel bénéficie du tarif social pendant un an. L'octroi de ce statut est possible jusqu'au 31 mars 2021.

2.1.2. Détermination du tarif social

Le tarif social est calculé et publié tous les trois mois (depuis juillet 2020 ; auparavant tous les six mois) par la CREG¹⁷. Dans son calcul, la CREG se base sur les tarifs commerciaux les plus bas sur le marché des fournisseurs d'électricité et de gaz naturel.

Le tarif social est identique pour l'ensemble du territoire belge, quel que soit le fournisseur ou le gestionnaire de réseau. En outre, les bénéficiaires du tarif social bénéficient également de mesures de protection si leur alimentation électrique est coupée.

¹⁴ Changements introduits par la loi du 2 mai 2019 (MB 23 mai 2019).

¹⁵ Les sources d'information au niveau régional sont la CWaPE, BRUGEL et VREG, respectivement pour les Régions wallonne, bruxelloise et flamande.

¹⁶ <https://www.brugel.brussels/publication/document/rapports/2020/fr/Rapport-annuel-2019-Droits-consommateurs-residentiels-fonctionnement-marches-electricite-gaz.pdf>

¹⁷ <https://www.creg.be/fr/consommateur/tarifs-et-prix/tarif-social>. Voir également CREG (2019).

Le tarif social intègre la composante énergétique, ainsi que les tarifs des réseaux de transport et de distribution. Les bénéficiaires du tarif social ne sont pas exemptés du paiement de la TVA et de la cotisation fédérale, ainsi que de la redevance pour le raccordement au réseau en Wallonie et de la cotisation au fonds énergie en Flandre.

Son caractère de subvention pourrait être remis en question dès lors qu'il consisterait à appliquer simplement le tarif commercial le plus bas. Certains éléments du calcul du tarif social vont cependant plus loin. Ainsi en est-il de l'application du tarif de distribution le plus favorable, indépendamment de la localisation du consommateur, et également d'un mécanisme de plafonnement qui limite l'impact des hausses du prix de l'électricité et du gaz.

On pourrait donc considérer que le montant de l'intervention, tel que repris au Tableau 3, n'est une subvention que pour une partie. Isoler cette composante est complexe. Nous prenons donc en compte l'intégralité de la subvention, comme le fait l'Inventaire OCDE.

En 2018, le tarif social électricité était environ 32 % moins cher que le prix moyen *all in* de l'électricité et le tarif social gaz était environ 48 % moins cher que le prix moyen *all in* du gaz naturel.

Tableau 4 - Montant des tarifs sociaux, par kWh – 2020Q4

Catégorie	Hors TVA	TVA comprise
Électricité, mono-horaire, par kWh	13,423	16,241
Électricité, bi-horaire – jour, par kWh	13,869	16,781
Électricité, bi-horaire – nuit, par kWh	11,209	13,562
Tarif social exclusif de nuit, par kWh	8,221	9,948
Gaz	1,467	1,776

2.1.3. Nombre de bénéficiaires

La CREG publie sur base régulière le nombre de bénéficiaires du tarif social¹⁸.

Tableau 5 - Bénéficiaires du tarif social - Électricité

Électricité	Belgique	Flandre	Bruxelles	Wallonie
Nombre de clients sociaux	488.050	229.711	64.360	193.979
Nb clients sociaux fédéraux	470.305	229.711	62.175	178.419
Nb clients sociaux régionaux (*)	17.745	0	2.185	15.560
En % du nombre de clients résidentiels	10,02 %	8,41 %	12,74 %	11,90 %

Source : CREG, Tableau de bord mensuel Électricité et Gaz naturel, novembre 2020. *Tarif social all-in* : calculé sur base du tarif du fournisseur le plus bas et du tarif GRD le plus bas. Uniforme pour la Belgique, excepté pour la cotisation fédérale (variable selon les GRD) et taxes régionales.

(*) chez les gestionnaires de réseau de distribution

¹⁸ Le SPF Économie dispose également de données relatives au nombre de bénéficiaires pour lesquels le tarif social est octroyé automatiquement.

Tableau 6 - Bénéficiaires du tarif social – Gaz

Gaz naturel	Belgique	Flandre	Bruxelles	Wallonie
Nombre de clients sociaux	306.571	155.728	47.673	103.170
Dont critères fédéraux	295.937	155.728	45.911	94.298
Dont clients sociaux régionaux (*)	10.634	0	1.762	8.872
En % du nombre de clients résidentiels	10,95 %	8,99 %	13,13 %	13,90 %

Source : CREG, Tableau de bord mensuel Électricité et Gaz naturel, novembre 2020. *Tarif social all-in : calculé sur base du tarif du fournisseur le plus bas et du tarif GRD le plus bas. Uniforme pour la Belgique, excepté pour les taxes régionales.*

(*) chez les gestionnaires de réseau de distribution

Près de 10 % des clients résidentiels bénéficient des tarifs sociaux, que ce soit pour le gaz ou par l'électricité. Pour le gaz naturel, le tarif social est octroyé à 295.937 ménages sur base des critères fédéraux et 306.571 ménages en prenant en compte les clients sociaux régionaux. Pour l'électricité, il est octroyé à 470.305 ménages sur base des critères fédéraux et plus globalement à 488.050 ménages en tenant compte des clients sociaux régionaux¹⁹. Qu'il s'agisse du gaz ou de l'électricité, le pourcentage de clients bénéficiant du tarif social est nettement plus élevé à Bruxelles et en Wallonie et ceci vaut également à égalité de critères d'accès en ne prenant en compte que les clients sociaux fédéraux.

Selon les estimations de la CREG pour 2018, 11 % des ménages isolés, 8 % des couples sans enfant à charge, 4 % des couples avec enfant(s) et 10 % des familles monoparentales bénéficiaient du tarif social spécifique en Belgique (uniquement pour l'électricité ou le gaz naturel, ou pour le gaz naturel et l'électricité simultanément).

Par comparaison, en 2009, ils n'étaient respectivement que 146.000 bénéficiaires du tarif social pour l'électricité et 76.000 pour le gaz naturel. Cette forte croissance sur la période 2009-2018 est due en partie à l'automatisation de l'octroi du tarif aux ayants droit, ainsi qu'à un changement des règles d'indemnisation du chômage : le nombre d'ayants droit aux allocations de chômage a fortement diminué et les personnes ainsi privées des allocations ont glissé dans la catégorie des bénéficiaires du revenu d'intégration sociale, lequel ouvre l'accès au statut de client protégé et à l'octroi des tarifs sociaux spécifiques.

2.1.4. Évaluation

Qu'il s'agisse des taux réduits sur le mazout de chauffage ou des tarifs sociaux gaz et électricité, ces mesures n'atteignent que partiellement les ménages les plus vulnérables.

Tableau 7 - Précarité énergétique et tarif social

	Belgique	Bruxelles	Flandre	Wallonie
% de ménages en situation de précarité énergétique	20,8 %	25,6 %	15,0 %	27,6 %
% de bénéficiaires du tarif social électricité	10,02 %	12,74 %	8,41 %	11,90 %
% de bénéficiaires du tarif social gaz naturel	10,95 %	13,13 %	8,99 %	13,90 %

¹⁹ Tableau de bord mensuel Electricité et Gaz naturel, novembre 2020.
<https://www.creg.be/sites/default/files/assets/Prices/tableaubord.pdf>

L'efficacité des tarifs sociaux peut être évaluée au regard du concept de pauvreté énergétique.

La mesure de la pauvreté énergétique

Actuellement, nous ne disposons pas d'une définition précise et unique de la précarité énergétique, que ce soit au niveau belge ou européen. Le concept de pauvreté énergétique est en outre un concept relatif, qui varie fortement en fonction des contextes.

Afin de capturer les différentes dimensions de la pauvreté énergétique, la Fondation Roi Baudouin a cependant développé trois indicateurs complémentaires : la précarité énergétique mesurée (PEm), la précarité énergétique cachée (PEc) et la précarité énergétique ressentie (PEr). Ces indicateurs sont présentés dans le Baromètre de la précarité énergétique, publié annuellement.

Les deux premiers indicateurs sont calculés sur la base des dépenses énergétiques des ménages, tandis que le troisième indicateur se base sur la perception qu'ont les ménages de leur capacité à accéder aux services énergétiques essentiels.

La précarité énergétique mesurée et la précarité énergétique ressentie se distinguent en ce sens que la PEm évalue le nombre de ménages qui consacrent une part trop importante de leur revenu (après déduction du coût du logement) aux factures d'énergie, tandis que la PEr estime le nombre de ménages qui ont des factures énergétiques anormalement basses et restreignent dès lors potentiellement leur consommation d'énergie en dessous des besoins fondamentaux.

Le Baromètre de la précarité énergétique ne considère que les ménages des cinq premiers déciles de revenu.

En 2018, 20,8 % des ménages belges étaient confrontés à au moins l'une des trois formes de précarité énergétique (mesurée, ressentie ou cachée). Les ménages sont touchés différemment selon les Régions. Toutes formes de précarité énergétique confondues, la Flandre compte 15 % de ménages en précarité énergétique, Bruxelles-Capitale 25,6 % et la Wallonie 27,6 %²⁰.

Les raisons peuvent être multiples. Il se peut que certains ménages ne fassent pas valoir leur droit. D'autre part, les critères d'accès sont liés au statut des personnes et non à leur revenu²¹. De nombreux acteurs dont les principaux partis politiques, la Région wallonne, le RWADE, la CREG et BRUGEL, appellent d'ailleurs à un élargissement des critères d'accès au tarif social afin de prendre en compte le niveau de revenu à l'instar du Fonds mazout. Ceci permettrait de mieux faire correspondre les bénéficiaires du tarif social à la catégorie des personnes en précarité énergétique. De plus, lier un avantage social à une situation de non-emploi peut contribuer à la création d'un piège à l'emploi en limitant le gain de revenu net que procurerait le retour sur le marché du travail.

Les tarifs sociaux modifient le signal-prix : ils introduisent des distorsions de prix entre les différents vecteurs d'énergie et ils n'incitent pas les ménages à économiser l'énergie. Ils agissent donc à contresens par rapport à l'objectif d'intégration des coûts externes. Les conséquences doivent s'apprécier en fonction de la situation des bénéficiaires, selon qu'ils sont locataires ou propriétaires. Les premiers n'ont pas le choix du mode de chauffage et ont moins de moyens d'action pour réduire leur consommation d'énergie. Les travaux

²⁰ Fondation Roi Baudouin, La précarité énergétique en Belgique 2009-2018.

²¹ Voir <https://www.socialsecurity.be/citizen/fr/aide-cpas/aide-aux-frais-d-energie/tarif-social-gaz-electricite>

d'isolation relèvent en effet du bailleur. Les conséquences négatives de la modification du signal-prix doivent être fortement relativisées dans le cas des locataires. Elles sont par contre bien présentes dans le cas des propriétaires. On ne dispose pas de données sur l'importance relative des uns et des autres, mais on peut présumer que les locataires sont majoritaires parmi les bénéficiaires du tarif social. Si nous analysons la part de locataires et de propriétaires par décile de revenu, nous observons une proportion très importante de locataires parmi les premiers déciles, en comparaison aux déciles supérieurs. Ainsi, le premier décile compte 65 % de locataires, tandis que le dixième décile n'en compte que 12 %²².

Les locataires, et plus particulièrement les locataires sociaux, semblent aussi plus vulnérables à la précarité énergétique. Alors que 14,2 % de propriétaires sont touchés par l'une ou l'autre forme de précarité énergétique, 32,9 % des locataires privés et 39,7 % des locataires sociaux sont concernés par ce problème²³.

Comme le note la CREG (2019), « l'existence des tarifs sociaux électricité et gaz naturel permet de contenir partiellement le poids de la facture énergétique sur le budget des ménages qui en bénéficient. Ils représentent une réduction de près de 40 % des factures moyennes cumulées d'électricité et de gaz naturel. Néanmoins, ils ne permettent pas de toucher tous les ménages avec les revenus les plus bas. En effet, ils dépendent du statut des personnes (bénéficiaires du droit à l'intégration sociale, bénéficiaires du revenu garanti aux personnes âgées...) et non pas du niveau de revenus. Par ailleurs, même pour ceux qui en bénéficient, le poids de la facture énergétique sur le budget des ménages reste important, voire très important, en particulier pour les ménages des déciles inférieurs. »

2.2. Fonds CPAS de support d'accès à l'énergie / fonds gaz électricité

2.2.1. Description du dispositif

Le fonds CPAS de support d'accès à l'énergie a été instauré en 2002²⁴. Il fait partie des fonds énergétiques sociaux, avec les tarifs sociaux et le fonds social chauffage. En 2017, plus de 120.000 ménages ont bénéficié de l'intervention du fonds Gaz Électricité.

Cette mesure est mise en œuvre par des transferts effectués par la Commission de Régulation de l'Électricité et du Gaz (CREG) vers les CPAS afin de soutenir leurs efforts financiers pour assurer l'accès à l'énergie aux ménages à faibles revenus et fortement endettés. Concrètement, le Fonds finance les services de médiation des dettes et d'accompagnement budgétaire des CPAS ou intervient directement pour apurer des dettes. Le CPAS peut accorder une aide pour le remplacement d'un chauffage électrique ou au charbon par un chauffage au gaz. Cependant, cette mesure connaît un faible succès étant donné que le public cible de cette mesure n'est généralement pas propriétaire de son logement.

Au niveau curatif, le fonds intervient en négociant des plans d'apurement avec les fournisseurs ou en apurant certaines factures. Au niveau préventif, le CPAS intervient notamment dans l'achat d'appareils moins énergivores ou l'entretien ou la mise en conformité d'appareils énergétiques.

2.2.2. Bénéficiaires et montant des interventions

Depuis 2012, les montants du Fonds Gaz et Électricités étaient gelés. Cependant, pour les années 2019 et 2020, le Parlement n'ayant pas confirmé les arrêtés royaux prévoyant le gel des montants, ces derniers ont été indexés pour ces deux années.

²² Données issues de l'enquête sur le budget des ménages, 2016.

²³ Fondation Roi Baudouin, Baromètre de la précarité énergétique.

²⁴ Loi du 4 septembre 2002 visant à confier aux CPAS la mission de guidance et d'aide sociale financière dans le cadre de la fourniture d'énergie aux personnes les plus démunies.

Pour l'année 2019, un montant initial de 52,9 millions euros²⁵ avait été prévu pour aider les CPAS dans leur mission de guidance et d'aide sociale financière en matière d'énergie. Un montant supplémentaire de 12,5 millions d'euros a été versé en une fois aux CPAS (pour 2019 et 2020)²⁶. Soit, au total, pour 2019, 52,9 millions majorés de 6,1 millions d'euros supplémentaires suite à l'indexation du montant.

2.2.3. Évaluation

À l'inverse du tarif social, ce dispositif n'agit pas directement sur le prix. D'un point de vue environnement, ceci réduit le caractère dommageable d'une subvention par ailleurs amplement justifiée sur le plan social.

La Plateforme de lutte contre la précarité énergétique, gérée par la Fondation Roi Baudouin, recommande une révision du mécanisme d'indexation, afin de tenir compte de l'évolution de la facture d'énergie et de la précarité énergétique. Ceci conforterait les objectifs sociaux poursuivis.

2.3. Le Fonds social Chauffage (ou fonds social mazout)

2.3.1. Description du dispositif

Outre l'octroi des tarifs sociaux gaz et électricité, les ménages à faibles revenus bénéficient également, depuis 2004, d'un autre mécanisme de support direct afin de les aider à payer leurs factures, le Fonds social chauffage²⁷. Le Fonds social chauffage a été créé, lors d'une période de forte augmentation des prix du mazout, pour les citoyens qui se trouvent dans une situation difficile et qui chauffent leur habitation au mazout. Il a été étendu au gaz propane. Le Fonds Social Chauffage est une collaboration entre les pouvoirs publics, les CPAS et le secteur pétrolier. Le fonds social n'intervient pas pour les autres combustibles²⁸.

Ce fonds contribue partiellement au paiement de la facture de chauffage des personnes appartenant à certains groupes cibles. Les catégories de **bénéficiaires** de cette intervention partielle sont les personnes bénéficiant de l'intervention majorée de l'INAMI, les bénéficiaires du revenu d'intégration et les personnes en situation de surendettement en médiation.

Le Fonds intervient, via le CPAS, pour un maximum de 1.500 litres avec un total maximum de 300 € par ménage et par période de chauffe pour le gazoil de chauffage, le pétrole lampant type c et le gaz propane en vrac.

Le montant de l'allocation varie entre 0,14 cents et 0,20 cents par litre, selon le prix au litre facturé, TVA comprise.

2.3.2. Bénéficiaires et montant des interventions

Au total, 85.813 ménages en sont bénéficiaires en 2019, pour un total de 15,7 millions d'euros de subsides. Selon l'enquête BE-SILC 2018 de Statbel, en 2018, 24,9 % des ménages belges déclarent le mazout comme principale source d'énergie pour chauffer leur habitation. L'utilisation du mazout comme vecteur d'énergie n'est pas concentrée dans le bas de la distribution des revenus²⁹ : nous reviendrons sur ce point dans la discussion de la subvention provenant de l'exemption d'accises sur le mazout de chauffage.

²⁵ Soit 30,8 millions € provenant du secteur électrique et 22,1 millions € du secteur du gaz naturel.

²⁶ 12,5 millions € : soit 6,1 millions € pour 2019 et 6,4 millions € pour 2020.

²⁷ <https://www.fondschauffage.be/index.php>

²⁸ Soit le gaz naturel ou de ville, l'électricité, le gaz propane ou butane en bouteille, le pellet, le bois ou le charbon.

²⁹ Voir ci-après, Tableau 19, page 47.

Tableau 8 - Nombre de bénéficiaires du Fonds social Chauffage et montants affectés (données 2018-2019)

	Nombre de bénéficiaires		Montants affectés (en millions d'euros)	
	2018	2019	2018	2019
Flandre	37.584	35.389	7,1	6,8
Wallonie	50.635	49.987	8,8	8,9
Bruxelles	592	422	0,1	0,1
TOTAL	88.811	85.813	16,0	15,7

Source : Rapport annuel 2019 du Fonds social Chauffage

2.3.3. Évaluation

Les aides apportées consistent en un remboursement d'une tranche donnée et plafonnée de consommation d'énergie. Elles réduisent le montant total de la facture, mais, à l'inverse du tarif social, elles ne modifient le coût marginal de la consommation d'énergie qu'à partir du moment où celle-ci excède le plafond de l'intervention. Du point de vue environnemental, l'impact négatif est donc moindre.

Le fait que l'accès aux aides soit lié à certains combustibles peut s'expliquer par son origine, liée comme indiqué ci-dessus à une hausse du prix du mazout du chauffage. Laisser perdurer ce lien n'est sans doute pas justifié. Comme indiqué ci-dessus, le mazout n'est pas « le chauffage des pauvres ». De plus, ce dispositif réduit les incitations à se diriger vers d'autres sources d'énergie qui n'ont pas, ou moins, recours aux énergies fossiles.

2.4. Rationaliser et recentrer les dispositifs ?

Les évaluations des trois dispositifs ont indiqué dans quelle mesure ils sont dommageables du point de vue de l'environnement. De ce point de vue, le critère de la correction du signal-prix est important : en réduisant celui-ci, on nuit à l'objectif environnemental. Tous les dispositifs prennent comme une donnée le vecteur d'énergie et à ce titre, ils subventionnent le recours aux énergies fossiles lorsque celles-ci sont utilisées. Ils n'incorporent pas d'incitants à sortir de l'utilisation des énergies fossiles et peuvent même contraindre à maintenir l'usage de celles-ci.

Ces constats doivent être mis en balance avec l'objectif social commun aux trois dispositifs.

Parmi les trois dispositifs examinés, le tarif social est le seul qui affecte intégralement le signal-prix. C'est également celui dont le coût budgétaire est le plus élevé. Le fonds CPAS ne modifie pas le signal-prix et le fonds mazout ne le fait pas au-delà du plafond d'intervention.

Au-delà des évaluations spécifiques de chaque dispositif, il apparaît que l'ensemble formé par les trois dispositifs manque de cohérence : pour deux vecteurs d'énergie (le gaz et l'électricité), il y a un tarif social et pour deux autres (le mazout et le gaz propane) un fonds avec d'autres critères d'intervention. Ces différences ne sont justifiées ni du point de vue environnemental ni du point de vue social. Le fonds mazout pose le problème du maintien d'un outil conçu dans des circonstances très particulières, sans qu'une réévaluation ou simplement une adaptation à l'évolution du contexte ait été faite. Le fonds CPAS se distingue par des modalités d'intervention de nature beaucoup plus large et doit davantage être vu comme un complément, très utile au regard de l'objectif social, aux deux autres dispositifs qui sont de nature strictement financière.

Malgré la pluralité des dispositifs, l'objectif commun, qui est d'ordre social, n'est pas entièrement atteint : en témoigne l'écart constaté entre les bénéficiaires des tarifs sociaux et l'étendue de la précarité énergétique.

3. Les dépenses fiscales à l'impôt sur le revenu

Sont ici concernés l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés³⁰. Nous prendrons également en compte les aspects liés aux cotisations sociales : elles ne sont pas des impôts au sens strict, mais sont perçues sur les revenus du travail.

Les principales dispositions à examiner sont celles relatives aux voitures de sociétés et aux cartes-carburant. Leurs bénéficiaires se recoupent très largement³¹.

3.1. Le régime fiscal des voitures de société

3.1.1. Du "paquet salarial" à la subvention aux énergies fossiles

Les voitures de société font partie des avantages extra-légaux au régime fiscal dérogatoire. Cette forme de rémunération alternative est devenue un standard du paquet salarial proposé à de nombreux salariés et aussi de la rémunération des dirigeants d'entreprise.

Ceci s'inscrit dans un contexte de pression fiscale historiquement élevée sur les salaires en Belgique. Selon la dernière édition « Taxing wages » de l'OCDE (OECD, 2020), l'imposition effective³² sur les revenus du travail est de 52,2 % en 2019 au niveau du salaire moyen³³, soit le taux le plus élevé des pays de l'OCDE, alors que la moyenne des pays de l'OCDE est de 36,0 % en 2019.

Tableau 9 - Imposition effective des salaires : taux moyen et marginal (2019)

	Taux moyen		Taux marginal	
	100 % salaire moyen	167 % salaire moyen	100 % salaire moyen	167 % salaire moyen
Belgique	52,2 %	58,6 %	65,1 %	67,8 %
France	46,7 %	53,1 %	49,5 %	59,4 %
Allemagne	49,4 %	51,0 %	60,0 %	44,6 %
Pays-Bas	37,3 %	42,5 %	52,1 %	54,4 %
Moyenne F-D-NL	44,47 %	48,87 %	53,87 %	52,80 %
Écart (en pp) B sur moyenne F-D-NL	7,73pp	9,73pp	11,23pp	15,00pp
Moyenne OCDE	36,0 %	40,3 %	50,5 %	52,7 %

Source : OECD (2020), calculs propres

³⁰ Nous ne traiterons pas de l'impôt des personnes morales dont l'importance est marginale.

³¹ Voir ci-après page 55.

³² L'imposition effective se calcule en divisant le total des prélèvements fiscaux et sociaux par le coût salarial. L'impôt des personnes physiques est calculé sur la seule base des « règles standard », donc les charges professionnelles forfaitaires, le barème des taux progressifs, la tranche exonérée de base et les éventuels suppléments octroyés sur base de la situation familiale et un taux moyen des additionnels communaux. Pour les cotisations sociales, il n'est tenu compte que des taux de base et des réductions structurelles. La cotisation spéciale de sécurité sociale est également prise en compte. L'exercice effectué annuellement par l'OCDE ne tient compte que des règles de base et non des régimes particuliers, dont ceux qui peuvent être appliqués à des avantages de toute nature ou à d'autres éléments du paquet salarial.

³³ Le salaire moyen est celui de secteur privé, industries et services marchands.

La comparaison avec les trois pays de référence de la loi sur la compétitivité est particulièrement pertinente et nous sommes également au-dessus de chacun de ces pays. L'écart est de 7,7 points de pourcentage au niveau du salaire moyen et de 9,7 points à 167 % du salaire moyen.

L'incitation à octroyer une voiture de société ou tout autre avantage extra-salarial ne dépend cependant pas du taux moyen, mais du taux marginal. En se basant sur ce dernier, le constat est encore plus net : l'écart par rapport aux trois pays de référence monte à 11,2 points de pourcentage au niveau du salaire moyen et à 15 points de pourcentage à 167 % du salaire moyen du fait du plafonnement des cotisations sociales en Allemagne.

Par rapport à d'autres éléments du paquet salarial qui bénéficient de régimes fiscaux particuliers, les régimes dérogatoires applicables aux voitures de société et cartes-carburant ont la particularité d'être dommageables à l'environnement et, dès lors que la motorisation repose toujours quasi exclusivement sur des énergies fossiles, d'être une subvention à l'utilisation de celles-ci. Pour les voitures de sociétés, la subvention est indirecte. Selon la distinction faite ci-dessus³⁴, il s'agit d'une subvention pour l'utilisation d'un bien qui recourt largement aux énergies fossiles. Le régime des cartes-carburant est lui une subvention directe.

Laine et Van Steenberghe (2016) ont analysé l'impact de la possession d'une voiture de société sur le comportement d'un ménage. Leur étude se base sur la base de données fournie par l'enquête BELDAM sur la mobilité faite en 2010. Un résultat important est que les détenteurs de voitures de sociétés parcourent en moyenne 58,2 km en plus chaque semaine que les autres ménages pour les déplacements domicile - lieu de travail. Ce résultat cumule l'effet d'un recours accru à la voiture (16 points de pourcentage supplémentaires) pour ce type de déplacement et celui d'une distance plus élevée. La détention d'une voiture de société augmente également le nombre de kilomètres parcourus chaque jour à des fins privées, à concurrence de 8,2 km par jour. Il y a donc à la fois un effet « *d'extensive margin* » (davantage de voitures) et un effet « *d'intensive margin* » (davantage de déplacements plus longs).

Ces constats ne sont pas neufs. Dans son rapport de 2009, le Conseil supérieur des Finances indiquait déjà, citant Castaigne (2008) que « *Les salariés qui ont des voitures de société font davantage de trajets et des trajets plus longs, par rapport aux salariés qui n'ont pas de voiture de sociétés. L'effet sur le kilométrage annuel est significatif : il est estimé par les auteurs à 9.196 km sur un kilométrage moyen de 26.513 km. Ce kilométrage supplémentaire s'explique principalement par une navette plus longue, et subsidiairement par un kilométrage privé plus élevé. Les bénéficiaires de voitures de société n'utilisent les transports publics que pour 1,3 % de leurs trajets, contre 14 % de fréquence d'utilisation pour les seconds* »³⁵.

Deux réformes récentes ont eu lieu qui avaient pour but de proposer des alternatives moins ciblées sur l'utilisation de la voiture individuelle, le « cash for cars » et le « budget mobilité ». Le premier dispositif a entretemps été annulé par la Cour constitutionnelle et le second n'a connu qu'un impact très limité, voire marginal. Nous ne prendrons donc pas en considération le régime « cash for cars ». On trouvera en annexe une description du « Budget mobilité », mais vu la très faible utilisation, son impact budgétaire en termes de subvention aux énergies fossiles ne sera pas examiné en détail ici. Nous reviendrons sur la question de sa faible utilisation dans le paragraphe relatif à l'évaluation.

³⁴ Voir ci-dessus page 7.

³⁵ Conseil supérieur des Finances (2009), page 126.

3.1.2. En quoi le régime des voitures de sociétés est-il une subvention ?

Dans un système de référence, l'avantage de toute nature résultant de la disposition d'une voiture de société serait évalué sur base des dépenses réelles consenties par l'employeur. Ce montant serait intégralement déductible à l'impôt des sociétés, intégralement soumis aux cotisations sociales, tant personnelles que patronales, imposé à l'impôt des personnes physiques pour son montant net de cotisations sociales.

A. COTISATIONS SOCIALES

Sur le plan social, l'employeur doit s'acquitter d'une cotisation patronale de solidarité calculée sur base du taux d'émission de CO₂ et du type de carburant. Les paramètres de calcul sont un montant minimal, un coefficient d'indexation (Ci) et le taux d'émission de CO₂ en grammes par kilomètres (Y).

Calcul de la cotisation patronale de solidarité sur les voitures de sociétés

La cotisation patronale est fixée comme suit (montants indexés applicables pour les revenus 2020, en ce compris le taux d'indexation fixé à 1,3078³⁶ :

- Minimum mensuel de 27,24 € par mois, soit 326,88 € par an
- Pour les véhicules à essence : $(9Y - 768) \times Ci = \text{montant (en euros)}$
- Pour les véhicules diesel : $(9Y - 600) \times Ci = \text{montant (en euros)}$
- Pour les véhicules LPG : $(9Y - 990) : x Ci = \text{montant (en euros)}$
- Pour les véhicules électriques : la cotisation minimale
- où Y représente le taux d'émission de CO₂ en grammes par kilomètre³⁷.

Cette cotisation se substitue à la cotisation normale de 25 % du salaire brut.

D'un point de vue environnemental, la relation entre la cotisation et le taux d'émission de CO₂ est indépendante de la motorisation du véhicule, une fois dépassée la cotisation minimum. Ceci se produit à 88 gr CO₂ pour un véhicule essence, 69 gr CO₂ pour un véhicule diesel et 113 gr CO₂ pour un véhicule LPG. Pour une valeur donnée d'un véhicule, la subvention est donc d'autant plus forte que le taux d'émission de CO₂ est faible.

La cotisation est donc déconnectée de la valeur de l'avantage de toute nature, ce qui pose assurément un problème, du point de vue fiscal, à l'égard de l'équité horizontale. Toute autre chose égale par ailleurs (donc en supposant qu'il n'y a pas de relation inverse entre le taux d'émission de CO₂ et la valeur du véhicule), l'avantage pour l'employeur est croissant, tant en termes absolus qu'en termes relatifs, avec la valeur du véhicule.

Aucune cotisation personnelle n'est due alors que celle-ci est 13,07 % dans le benchmark.

³⁶ Source : Véhicule de société, Instructions administratives ONSS - 2020/1, les cotisations spéciales

³⁷ Soit le taux tel que mentionné dans le certificat de conformité ou dans le procès-verbal de conformité du véhicule ou encore dans la banque de données de la direction de l'immatriculation des véhicules. C'est le taux d'émission de CO₂ repris sur le certificat d'immatriculation du véhicule qui est toutefois déterminant.

B. IMPOSITION DE L'AVANTAGE DE TOUTE NATURE A L'IMPOT SUR LE REVENU

L'avantage de toute nature (ATN) imposable dans le chef de l'employé est calculé sur base annuelle selon la formule suivante :

$$[4] \quad ATN = \frac{6}{7} V d \beta$$

Où

- V est la valeur catalogue du véhicule
- d est le taux d'amortissement
- β est le coefficient CO₂.

La valeur catalogue (V) est diminuée en fonction de l'âge du véhicule (compté à partir de la date de la première immatriculation et ce à raison de 6 % par année d'ancienneté à partir de la troisième année³⁸ sans que la diminution dépasse 30 %. Elle est donc prise à plein pendant les deux premières années d'utilisation du véhicule et ne peut jamais descendre en dessous de 70 %.

Le taux d'émission (Y) de CO₂ n'est pas pris en compte tel quel, mais il est affecté d'un coefficient β déterminé comme suit

- La valeur de base de β est de 5,5 % pour une émission de référence qui est de 87 g/km pour les véhicules diesel et 105 g/km pour les véhicules alimentés à l'essence, au LPG ou au gaz naturel³⁹
- Lorsque l'émission de CO₂ dépasse l'émission de référence, β est augmenté de 0,1 % par gramme de CO₂, avec un maximum de 18 %.
- Lorsque l'émission de CO₂ est inférieure à l'émission de référence, β est réduit de 0,1 % par gramme de CO₂, avec un minimum de 4 %.
- Si la voiture de société est exclusivement propulsée par un moteur électrique, β est fixé à 4 %.

L'avantage ne peut jamais être inférieur à un montant indexé annuellement et qui est de 1.360 euros par an pour les revenus 2020⁴⁰.

Ces modalités de fixation de l'avantage de toute nature posent question. Logiquement, l'ATN devrait correspondre à l'utilisation privée du véhicule. Elle devrait donc se baser sur la valeur réelle de celui-ci et un coefficient qui refléterait la part des kilomètres privés (en ce compris le déplacement du domicile au lieu de travail, qui est une dépense à charge du salarié) dans le kilométrage total. Si on trouve bien un lien avec la valeur réelle du véhicule, on ne trouve aucune trace d'un coefficient qui refléterait l'usage privé.

Il faut se rappeler que dans le régime antérieur, l'avantage de toute nature était basé sur un forfait de kilomètres privés. Il était donc lui-même forfaitaire. On a en fait, avec le nouveau régime appliqué à partir de 2012, modulé le forfait en fonction du taux d'émission de CO₂.

³⁸ Toute année entamée est comptée entière.

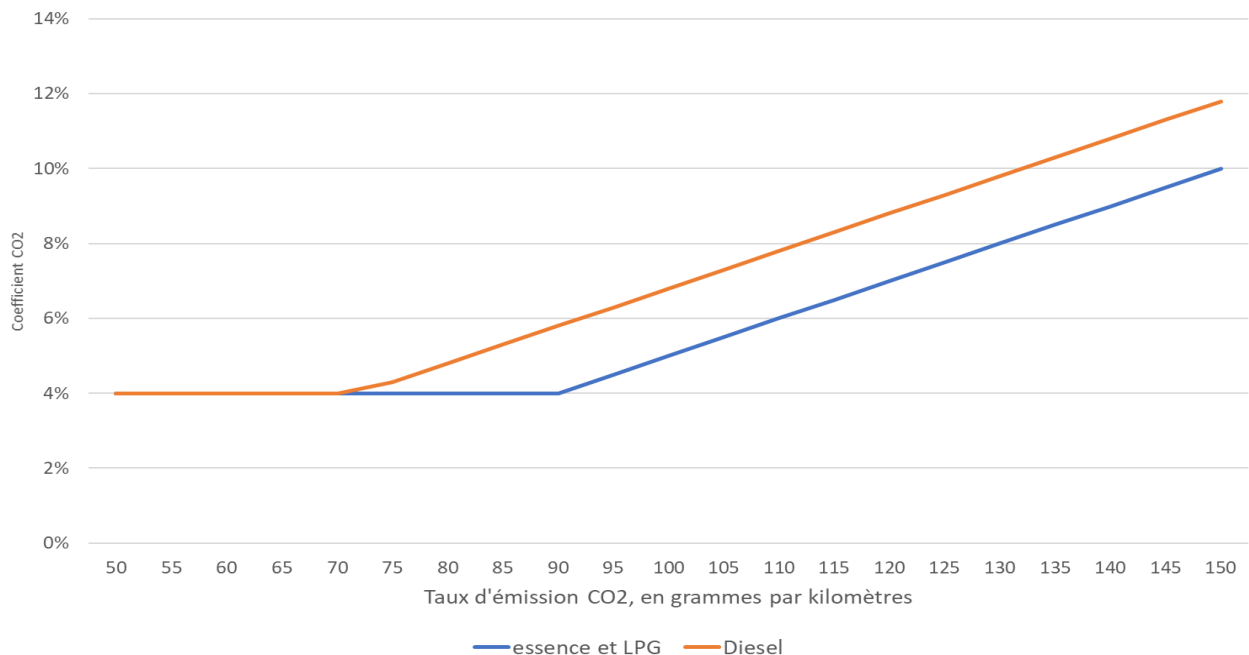
³⁹ Coefficients applicables aux ATN attribués à partir du 1er janvier 2017.

⁴⁰ Art. 36 §2 al 1^{er} CIR92, art 18, § 3, 9°, de l'AR/CIR 92. Le montant de base, hors indexation, est de 820 €.

D'un point de vue environnemental, on peut noter les éléments suivants :

- Intrinsèquement, les modalités de calcul de l'ATN incitent à rouler plus à titre privé : l'ATN marginal (par rapport au kilomètre privé) est nul.
- La taxation est d'autant plus élevée, et donc la subvention moindre, lorsque le taux d'émission de CO₂ augmente. Le coefficient CO₂ limite cependant l'ATN bien en deçà de la valeur réelle vu qu'il varie entre 4 et 18 %. L'ATN ne peut donc pas dépasser 18 % du 6/7^e de l'annuité obtenue en multipliant la valeur catalogue par le taux d'amortissement. Encore faut-il tenir compte des facteurs d'émission du parc actuel de véhicules : presque tous les véhicules en circulation ont un facteur d'émission en deçà de 150 grammes / kilomètre, et à ce niveau, le coefficient CO₂ n'est que de 10 % pour l'essence et de 12 % pour le diesel (voir Graphique 2).
- La taxation est d'autant plus faible et donc la subvention plus élevée, que la voiture est ancienne. Les modalités de fixation de l'ATN freineraient donc le renouvellement du parc de véhicules, en incitant à garder des véhicules qui pourraient avoir des facteurs d'émission supérieurs. Ceci inciterait donc à conserver les voitures de société. Il n'y a toutefois pas intérêt à la conserver au-delà de la période correspond au taux d'amortissement « d ». Si ce taux est de 25 %, après 4 ans, le détenteur de la voiture a eu un ATN cumulé (hors actualisation) de 100 % de « Vd » dans la formule [4]. On ne voit donc pas l'intérêt de conserver la voiture au-delà de la période d'amortissement. Cette conclusion ne serait toutefois valable que si l'ATN correspondait à 100 % de l'usage privé, ce qui n'est pas nécessairement le cas. De plus, il faut également tenir compte de la déductibilité à l'impôt des sociétés.

Graphique 2 – Fixation de l'avantage de toute nature du détenteur d'une voiture de société - coefficient CO₂



C. DEDUCTIBILITE A L'IMPOT DES SOCIETES

Dans un système de référence, la déductibilité serait complète pour le « total cost of ownership » qui comprend notamment le prix mensuel de leasing ou de la location de la voiture, mais aussi tous les frais de carburant, les assurances, la cotisation de solidarité CO₂ et la TVA non déductible. En effet, soit l'utilisation est professionnelle et le coût est alors déductible, soit elle est privée et l'attribution est un salaire, donc déductible et imposable dans le chef du bénéficiaire.

Pour l'employeur, la mise à disposition de son employé d'un véhicule à des fins privées n'est toutefois que partiellement déductible à l'impôt des sociétés au titre de frais professionnels. La limitation de la déductibilité ne se fait pas sur base du « total cost of ownership », mais sur base de l'avantage de toute nature appliqué, dans le chef du bénéficiaire, à l'impôt des personnes physiques. Dans le régime de base, 17 % de l'avantage de toute nature fixé forfaitairement ne sont pas déductibles⁴¹, ce qui réduit la subvention. Ce pourcentage passe à 40 % lorsque les frais de carburant liés à cette utilisation personnelle sont, en tout ou en partie, pris en charge par la société.

3.1.3. Mesure de la subvention pour les voitures de sociétés

Le régime des voitures de sociétés est complexe, tant du point fiscal que du point de vue des cotisations sociales, et il s'écarte à maintes reprises du benchmark, et ce de différentes façons. La mesure de la subvention est donc une tâche particulièrement ardue.

Nous commencerons par une approche micro-économique. Celle-ci ne permet pas d'évaluer une subvention en millions d'euros, comparable aux aides directes ou aux pertes de recettes liées à des dépenses fiscales, mais elle permet de voir quelles incitations découlent des modalités de subvention et dans quelles mesures celles-ci sont une subvention aux énergies fossiles et/ou sont dommageables à l'environnement.

A. D'UN POINT DE VUE MICRO-ECONOMIQUE

La subvention doit se mesurer sur base de la réduction de l'imposition, par rapport au benchmark sur l'avantage privé de l'utilisation du véhicule.

Pour les cotisations sociales, la subvention (Ss) devrait se mesurer comme suit

$$[5] \quad Ss = V d \left[\frac{CSPA_0 + CSPE_0}{1 + CSPA_0} - \frac{CSPA_1 + CSPE_1}{1 + CSPA_1} \right]$$

- Où
- CSPA₀ est le taux des cotisations sociales patronales sur les salaires
 - CSPA₁ est le taux des cotisations sociales patronales sur la voiture de société
 - CSPE₀ est le taux des cotisations sociales personnelles sur les salaires
 - CSPE₁ est le taux des cotisations sociales personnelles sur la voiture de société
 - V est la valeur du véhicule
 - D est le taux d'amortissement

Pour le volet fiscal, la subvention (St) devrait se mesurer comme suit sur base de l'écart entre l'utilisation privée du véhicule, valorisée à la valeur réelle et l'avantage de toute nature, le résultat de la différence étant multiplié par le taux marginal. Il faut déduire de cette subvention l'impact de la non-déductibilité à l'impôt des sociétés. Celle-ci a deux composantes : une basée sur la valeur du véhicule et une autre basée sur l'avantage de toute nature. On aurait donc, en l'absence de prise en charge des frais de carburant :

⁴¹ Article 198 CIR92.

$$[6] \quad St = [tm (\alpha Vd - ATN)] - ts \gamma Vd - ts 0.17 ATN$$

Où tm est le taux marginal d'imposition du bénéficiaire à l'IPP
 α est le taux d'utilisation privée du véhicule
 γ est la quotité non déductible à l'impôt des sociétés
 ts est le taux d'imposition des sociétés chez l'employeur

Du point de vue de l'employeur, il y a donc deux incitations :

- Une incitation à remplacer l'attribution d'un salaire par une voiture de société dès lors que la somme des taux de cotisations sur la voiture de société est inférieure à ceux appliqués aux salaires, soit 30,456 %⁴². La cotisation de solidarité est toutefois sans lien avec la valeur du véhicule, qui serait l'équivalent salarial. On ne peut donc les comparer directement. Dès lors qu'il y a réduction du taux effectif des cotisations sociales, il y a une incitation du type « extensive margin » qui augmente le nombre de voitures de sociétés en circulation. Cette subvention est à diminuer de la non-déductibilité de l'ATN calculé dans le chef du bénéficiaire.
- Une incitation à « verdir » les voitures de sociétés mises à disposition des employés : plus le taux d'émission de CO₂ est faible, plus faible est la cotisation de solidarité et donc plus élevé est le gain potentiel pour l'employeur. Le même mécanisme joue pour la non-déductibilité à l'impôt des sociétés : plus le taux d'émission de CO₂ est faible, plus faible est l'ATN dans le chef de l'employé et plus faible est l'impact de la non-déductibilité à l'impôt des sociétés.
- Ces deux incitations interagissent : pour une gamme de voitures à un taux d'émission CO₂ donné, l'employeur a intérêt à en étendre la substitution à du salaire.

Le paramétrage de la cotisation de solidarité en fonction des émissions de CO₂ ne réduit donc que très partiellement le caractère dommageable à l'environnement du régime.

Pour l'employé, le régime fiscal incite à rouler davantage à titre privé (en ce compris le déplacement du domicile au lieu de travail) étant donné que l'ATN n'augmente pas en fonction des kilomètres privés. Le coût marginal est nul en cas de prise en charge des frais de carburant par l'employeur et se limite à ceux-ci s'ils doivent être supportés par le salarié. L'incitation est donc particulièrement dommageable à l'environnement en cas de prise en charge par l'employeur des frais de carburant.

Il y a donc des incitations et des subventions à la fois pour la détention d'une voiture de société et pour son utilisation. Dans les motorisations actuelles, tant l'une que l'autre sont dommageables à l'environnement. Reste la question de savoir si elles peuvent être intégralement considérées comme des subventions aux énergies fossiles.

⁴² Soit (25 % + 13,07 %) / 125 %.

B. D'UN POINT DE VUE MACROECONOMIQUE

Transposer tout cela en une estimation macroéconomique est une tâche particulièrement ardue. Il faudrait pour cela disposer d'une base de données liant les caractéristiques des voitures (valeur catalogue, taux d'émission de CO₂) à des données sur l'employeur (taux d'imposition à la marge) et sur l'employé (taux d'imposition marginal, pourcentage d'utilisation privée du véhicule). Une telle base de données n'existe pas et toute évaluation repose donc partiellement sur des hypothèses. Nous sommes contraints, sur ce sujet, à nous baser sur des études externes.

Un premier problème concerne **le nombre de voitures de sociétés**. Différentes estimations ont circulé, sans que les sources qui ont été utilisées soient toujours très claires. Selon MAY (2017), entre 550.000 et 670.000 voitures de société étaient en usage en 2015. Febiac (2020) estime que 57 % des nouvelles immatriculations de 2019 sont des voitures de sociétés contre 50 % en 2013.

Les principales sources sont les données de l'administration fiscale, les données de l'ONSS et les données du SPF Mobilité. Les concepts peuvent être différents et la couverture est parfois incomplète.

- Les données fiscales proviennent des avantages de toute nature (ATN) tels que recensés dans les fiches de salaire. Chaque avantage de toute nature reçoit un code spécifique, qui est à renseigner, mais seul le montant total des avantages de toute nature doit être mentionné. On ne sait donc pas isoler le montant de l'ATN lié à l'utilisation d'une voiture de société dès qu'il y a un autre avantage de toute nature, mais on peut dénombrer sur cette base le nombre de voitures de sociétés.
- L'ONSS dispose d'une base de données des véhicules de sociétés pour lesquels une cotisation de solidarité est due.
- Les données de la Direction pour Immatriculation des Véhicules (DIV) ne sont pas utilisables, car elles ne font qu'une distinction sur base de la personnalité juridique du propriétaire de la voiture. Or, les voitures détenues par des personnes morales (entreprises ou associations) comprennent à la fois les véhicules de service et les voitures de société, sans qu'il soit possible de faire la distinction entre ces deux types d'utilisation.

Le SPF Mobilité a effectué des estimations du nombre de voitures de sociétés en croisant les données de la Direction pour l'immatriculation des véhicules (DIV) avec celles fournies par l'Office National de Sécurité Sociale (ONSS). Les résultats sont présentés au Tableau 10 conjointement avec les résultats obtenus sur base des données de l'administration fiscale.

On obtient alors, pour l'année 2017, un nombre de 547.500 voitures de sociétés selon la source SPF Finances contre 459.200 sur base des données ONSS. Ces dernières données ne comprennent toutefois pas les voitures attribuées à des dirigeants d'entreprise. Il est donc normal que le nombre obtenu par la source fiscale soit plus élevé.

**Tableau 10 - Nombre de voitures de sociétés sur base des chiffres du SPF Mobilité
et du SPF Finances (moyenne annuelle, en milliers)**

Année	Selon SPF Mobilité	Selon SPF Finances	Estimation combinée	Idem, Indice base 2007
2002		174,2		
2007	280,5		330,9	100
2008	313,7		370,1	112
2009	325,5		384,0	116
2010	338,3		399,1	121
2011	358,9		423,4	128
2012	378,6		446,6	135
2013	389,7		459,7	139
2014	401,5	426,8	473,6	143
2015	418,8	505,6	494,0	149
2016	438,2	499,3	516,9	156
2017	459,2	547,5	541,7	164

Nous avons construit une série combinée comme suit : pour les années 2017 et suivantes, nous reprenons l'estimation du SPF Finances. Nous calculons aussi le ratio de cette estimation à celle du SPF Mobilité pour les trois dernières années et celui-ci est de 1,18. Nous utilisons ce coefficient – considéré comme un proxy permettant de capter le nombre de voitures de sociétés de dirigeants d'entreprise – pour construire l'estimation, combinée, sur la période 2007-2013, à partir des chiffres du SPF Mobilité. On obtient alors la série figurant dans l'avant-dernière colonne du tableau en nombres absolus et en indice dans la dernière colonne.

L'estimation fréquemment citée de May (2017) est faite via deux méthodes.

- La première consiste à prendre en compte les données contenues dans les déclarations fiscales des dirigeants d'entreprise et les statistiques sociales concernant le nombre de voitures mises à disposition des travailleurs salariés et pour lesquelles l'employeur paie une cotisation de solidarité. Cette méthode recoupe donc partiellement celle faite par le SPF Mobilité.
- Une deuxième méthode, plutôt du type « top down », prend pour point de départ le nombre de voitures immatriculées au nom d'une personne morale et procède par soustraction en enlevant le nombre de véhicules loués à court terme, les voitures de service et les voitures de remplacement. Pour les voitures de service, une estimation a été réalisée par l'auteur sur base des données contenues dans les plans d'entreprise de la Région bruxelloise.

May (2017) obtient alors un nombre de voitures de société nettement supérieur aux deux sources reprises au Tableau 10 (entre 625.000 et 700.000). Il en conclut également que le nombre de voitures immatriculées au nom des personnes morales a augmenté de 31 % entre 2006 et 2015 et que sur la même période, le nombre de voitures de sociétés mises à disposition des travailleurs salariés a augmenté de 56 %. Sur base de notre série combinée, nous avons une croissance de 64 % entre 2007 et 2017.

Plusieurs études externes ont évalué **le montant de la subvention**. Les résultats sont repris au Tableau 11. Ces études diffèrent selon l'année de référence, le nombre de voitures de société pris en considération, le benchmark utilisé ou encore les éléments pris en compte, par exemple la prise en compte ou non des cotisations sociales patronales.

Tableau 11 - Subvention des voitures de sociétés (études externes)

Auteurs	Année de référence	Estimation millions €	Éléments couverts			
			Cotisations patronales	Cotisations personnelles	IPP	ISoc
Harding (2014) – OCDE	2012	1.995	-	√	√	-
May (2019)	2016	2.311	√	√	√	√
Princen (2017) – UE		3.700	√	√	√	-
Laine et Van Steenberghe (2017) Bureau fédéral du Plan	2011	1.495	-	-	X	-
Daubresse C. e.a (2018) Bureau fédéral du Plan		1.928	√	√	√	-

Harding (2014) calcule la dépense fiscale en prenant pour benchmark la situation dans laquelle l'avantage en nature évalué à sa valeur réelle serait taxé de la même manière que le salaire. Ceci correspond donc à notre benchmark. Pour la valorisation de cet avantage, deux approches sont possibles : l'approche basée sur le coût pour l'employeur et celle basée sur le coût d'opportunité pour le salarié, à savoir la dépense qu'il devrait faire pour obtenir le même avantage. C'est la première approche qui est retenue. Ce benchmark a deux composantes : la composante « capital » qui reprend tous les coûts de détention qui ne varient pas avec la distance parcourue (valeur du véhicule, assurance...) et la composante « distance » qui reprend les éléments directement influencés par la distance parcourue à savoir les coûts de maintenance et de réparation et le coût du carburant⁴³. Seule la taxation dans le chef de l'employé est prise en compte.

Ce calcul donne une dépense fiscale de 1,995 milliard en 2012. L'étude contient également une autre estimation sur base d'un scénario de référence qui prévoit une utilisation de la voiture pendant 4 ans. Dans ce cas, la dépense fiscale serait de 2,389 milliards. Ce calcul repose sur un nombre de voitures de sociétés estimé à 722.000 unités pour 2012, en se basant sur une base de données privée (R L Polk data). Un avantage moyen est ensuite calculé, ce qui permet une comparaison entre pays. Pour la Belgique, cet avantage moyen est de 2.763 €, soit l'avantage le plus élevé parmi les pays membres de l'OCDE. Celui-ci se décompose en un subside annuel de 1.547 € sur le coût total de la voiture et un subside de 0,06 € par kilomètre parcouru⁴⁴.

Cette estimation pose deux problèmes : celui de la non-prise en compte des cotisations patronales et la surestimation du nombre de voitures de sociétés. Pour l'année 2012, les données du SPF mobilité indiquent 378.600 voitures de sociétés et notre estimation (série combinée) 446.600 voitures. En ajustement proportionnellement, cela ramènerait la subvention à 1.154 ou 1,382 million € selon le scénario retenu.

May (2019) utilise comme benchmark non pas les règles de taxation du salaire, mais une situation où le travailleur conduit son véhicule personnel et reçoit l'indemnité kilométrique forfaitaire octroyée par l'État pour ses déplacements professionnels. On est donc dans une approche de coût d'opportunité et non plus de coût pour l'employeur telle que retenue par Harding (2014). La modélisation est faite en égalisant les charges nettes pour l'employeur. Ceci est assez discutable en termes de négociation salariale : cela revient à réduire

⁴³ Harding (2014), p 18.

⁴⁴ Harding (2014), p 29.

à peu de choses le pouvoir de négociation de l'employé. Or, les bénéficiaires sont concentrés dans le haut de la distribution des revenus et leur secteur d'activité et fonctions dominantes s'accommode mal avec une modélisation qui repose sur un faible pouvoir de négociation. Cette modélisation est appliquée au cas type d'une voiture « milieu de gamme » et se base sur une série d'hypothèses sur le kilométrage annuel, les déplacements du domicile au lieu de travail, les déplacements strictement professionnel, le coût du leasing etc. Son estimation prend en compte tant les cotisations personnelles que l'IPP et l'ISoc et inclut également l'avantage lié à la détention d'une carte carburant. Son estimation retient un nombre de voitures de sociétés égal à 650.000 pour l'année 2016, ce qui est également nettement au-delà des chiffres repris au Tableau 10. La surestimation est de 30 % sur base des chiffres de SPF Finances.

La subvention est estimée à 2.311 millions €, ce qui revient à 3.486 € par voiture de société. En corrigeant à la proportionnelle pour la surestimation du nombre de voitures de sociétés, on obtient une subvention de 1,838 million € pour 2016.

Princen (2017) est une mise à jour de Copenhagen Economics (2009). La méthode d'origine pose problème sur deux points et rien n'indique qu'ils aient été corrigés lors de la mise à jour.

Le premier est le calcul de la perte de recettes. Celle-ci est calculée en multipliant la différence entre le coût pour fournir la voiture pour l'employeur et la base imposable dans le chef de l'employé par le « tax wedge » qui est le taux marginal incluant les cotisations sociales patronales et personnelles ainsi que l'impôt sur le revenu. On a donc

$$[7] \quad RF = (Cost_e - TB) * TW$$

Où RF = perte de recettes (revenue forgone)
 Cost_e = coût pour l'employeur
 TB = base taxable employée
 TW = tax wedge

Ceci suppose que la base imposable « TB » est soumise aux prélèvements que dans le benchmark. La méthode tient compte des différences de base, mais pas des différences de taux d'imposition marginaux effectifs entre le benchmark et le régime fiscal appliqué aux voitures de société.

Un calcul correct, qui tiendrait compte des taux de prélèvement serait le suivant

$$[8] \quad RF = (Cost_e * TW_b) - (TB * TW_{cc})$$

Où TW_b est le tax wedge dans le benchmark, donc le taux d'imposition marginal effectif des salaires, cotisations patronales comprises
 TW_{cc} est le taux marginal effectif d'imposition pour la voiture de société.

Le deuxième problème est celui du nombre de voitures de sociétés : l'étude prend en compte les immatriculations au nom de personnes morales et non pas les voitures de société.

Princen (2017) ne donne pas de détails sur les paramètres, se référant simplement à la mise à jour de Copenhagen Economics (2009). On ne peut donc pas estimer, par exemple, l'impact de la surestimation probable du nombre de voitures de sociétés. Par contre, le premier problème mentionné revient à sous-estimer la subvention vu que dans les règles fiscales appliquées, TW_{cc} est plus bas que TW_b.

Laine et Van Steenberghe (2017) ne considèrent que les effets sur l'impôt des personnes physiques sans prendre en compte les cotisations de sécurité sociale ou les diverses déductions opérées par les entreprises. L'évaluation de la subvention distingue, comme chez Harding (2014), la composante « capital » de la composante « distance ». Pour cette dernière, ils se basent sur l'enquête BELDAM (2012). La subvention est

calculée sur base des règles fiscales applicables au moment de l'étude, en 2017 et elle est évaluée à 4.018 millions € en base taxable pour 449.000 voitures de sociétés. La perte d'impôt est calculée sur base d'une distribution des taux marginaux donnée par le modèle de micro-simulation du service d'études du SPF Finances (Sire). Ceci donne une perte d'impôt de 1,495 million € pour l'année de référence.

Dans le Tableau 12, les résultats de ces études sont corrigés en ramenant le nombre de voitures de sociétés aux chiffres du Tableau 10 pour l'année de référence de chaque étude et extrapolés à 2017 sur base de l'indice des prix des voitures calculé par le SPF Economie⁴⁵. Princen (2017) n'est pas reprise du fait de l'absence d'informations détaillées sur les paramètres.

**Tableau 12 - Estimation de la dépense fiscale pour le régime des voitures de sociétés
(extrapolations 2017, en millions €)**

Année de référence	Auteurs	Estimation de l'auteur	Correction pour nombre de voitures	Correction indice des prix
2011	Laine et Van Steenbergem	1.495,0	1.409,7	1.536,6
2012	Harding (1)	1.995,0	1.154,2	1.262,1
2012	Harding (2)	2.389,0	1.382,1	1.511,4
2016	May	2.311,0	1.837,9	1.870,7

Sources : Laine et Van Steenbergem (2017), Harding (2014), May (2019), SPF Économie – Calculs propres

Ces corrections n'éliminent pas toutes les différences entre les différentes études : il reste des différences de méthodes, de champ couvert et de benchmark. Les hypothèses sur la composante « distance » sont également spécifiques à chaque étude. Les estimations de Harding (2) et de Laine et Van Steenbergem sont assez proches et ni l'une ni l'autre ne comprennent le volet « cotisations patronales » de la subvention tandis que May les prend en compte.

Sur base de cet examen des études externes, nous retenons l'estimation de May corrigée pour le nombre de voitures de sociétés, soit un coût de 1,871 million € pour l'année 2017.

Toutes les estimations faites analysées jusqu'à présent sont statiques, comme c'est généralement le cas pour l'estimation des dépenses fiscales. Il n'est pas tenu compte des effets de comportement. Or ceux-ci devraient être pris en compte dans le cas du démantèlement du régime. La dernière estimation reprise au Tableau 11 (**Daubresse e.a**) est une simulation dynamique avec le modèle PLANET⁴⁶. Les auteurs estiment l'impact de la suppression du régime de la voiture-salaire en tenant compte des effets de comportement. Les paramètres de simulation sont les suivants : calcul de l'avantage de toute nature sur la valeur réelle de la voiture de société, cotisations personnelles de sécurité sociale prélevées sur l'ATN et alignement de la cotisation de solidarité sur les cotisations patronales, application du plafond de remboursement domicile-lieu de travail à hauteur de 380 euros (montant indexé), mais les modalités de déduction à l'impôt des sociétés ne sont pas intégrées : sous cette réserve, les paramètres de la simulation correspondent à notre benchmark. L'impact est calculé en 2024, pour des mesures entrant en vigueur en 2020. Cette estimation

⁴⁵ Cet indice considère 8 catégories de voitures. Nous avons construit une moyenne pondérée sur base des catégories moyenne (40 %), grande (40 %), voitures de direction (10 %) et voitures de luxe (10 %). Les indices sont des moyennes annuelles.

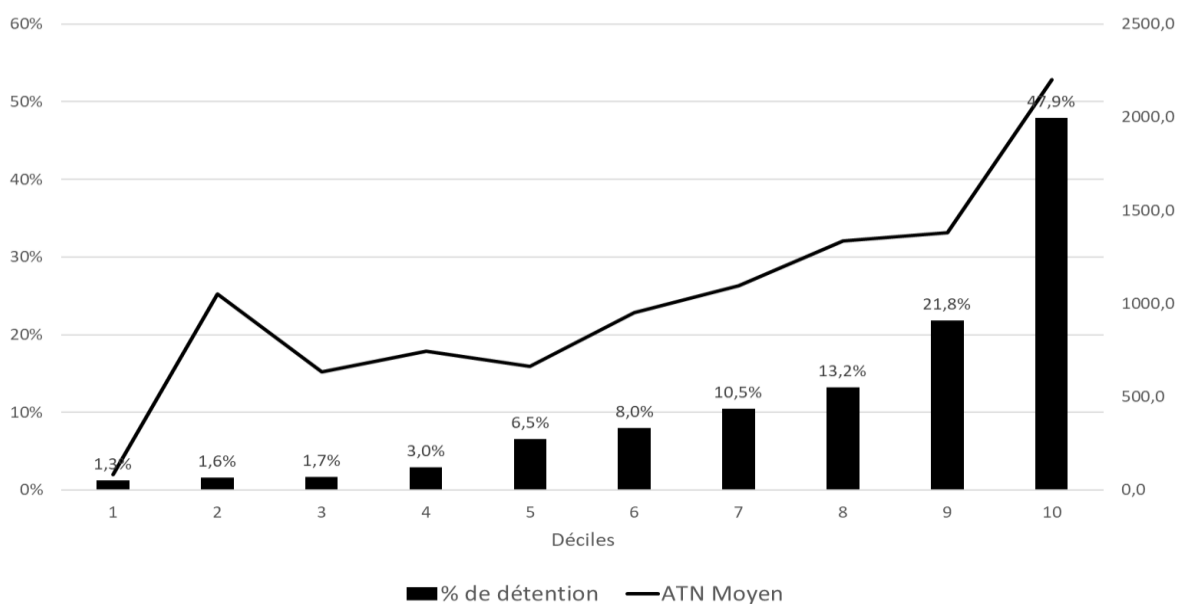
⁴⁶ Le modèle PLANET projette la demande de transport en Belgique (transport de marchandises ou de personnes). Il prend en compte les effets de comportement.

est intéressante dans une optique de réforme. Nous ne la retenons pas ici, car les autres estimations faites dans cet inventaire sont statiques.

3.1.4. Bénéficiaires de la subvention

Les données provenant de l'administration fiscale peuvent être croisées pour tenir compte de différentes caractéristiques du contribuable, dont le revenu imposable. Ce croisement se fait sur base d'un échantillon de déclarations fiscale⁴⁷. Cet exercice avait été fait antérieurement dans un rapport du Conseil supérieur des Finances⁴⁸. Nous reprenons ici les résultats les plus intéressants, mis à jour pour l'année 2017.

Graphique 3 - % de détention d'une voiture de société et ATN moyen salariés et dirigeants d'entreprises

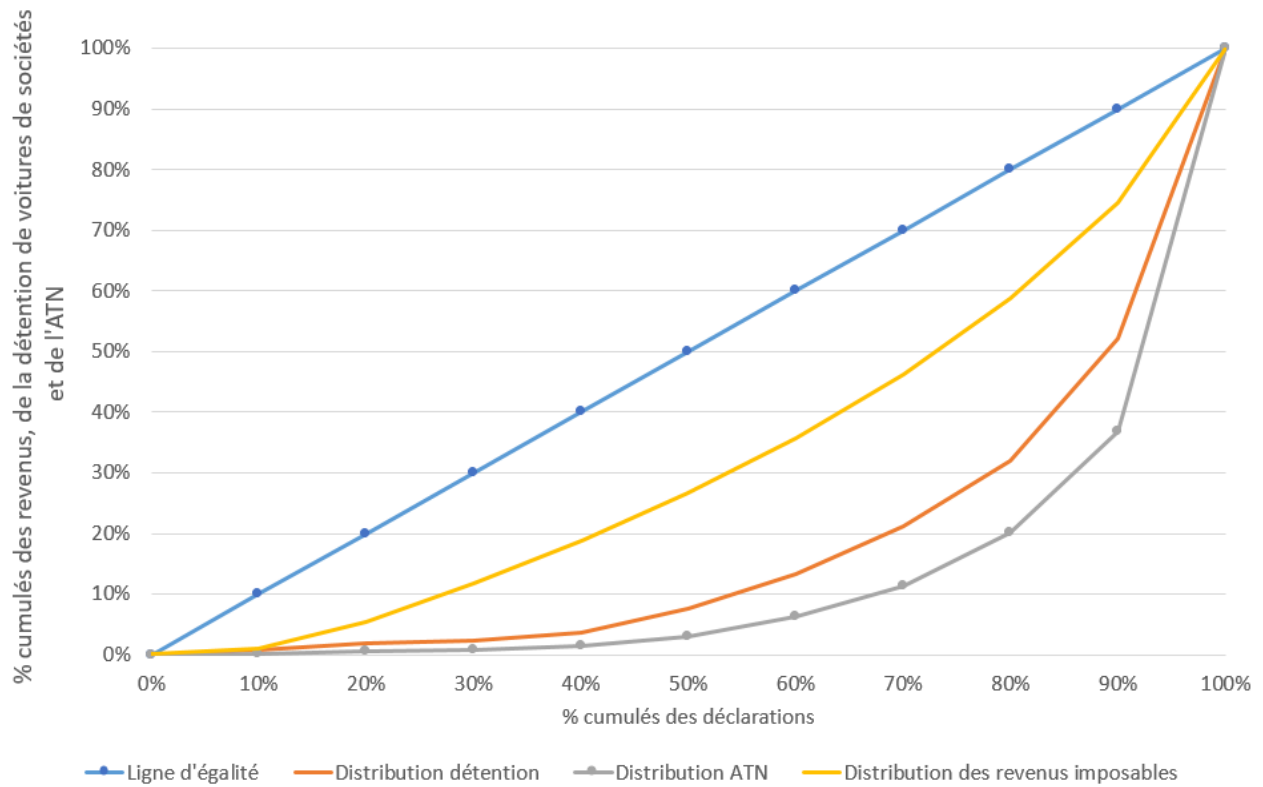


Source : Modèle SIRE 2017

⁴⁷ Il s'agit de l'échantillon du modèle de micro-simulation de l'impôt sur le revenu (Sire). Le taux de tirage est de 1/200. Pour les années 2015 et suivantes, le taux de tirage est de 1/50 en région de Bruxelles-Capitale et de 1/200 dans les deux autres régions.

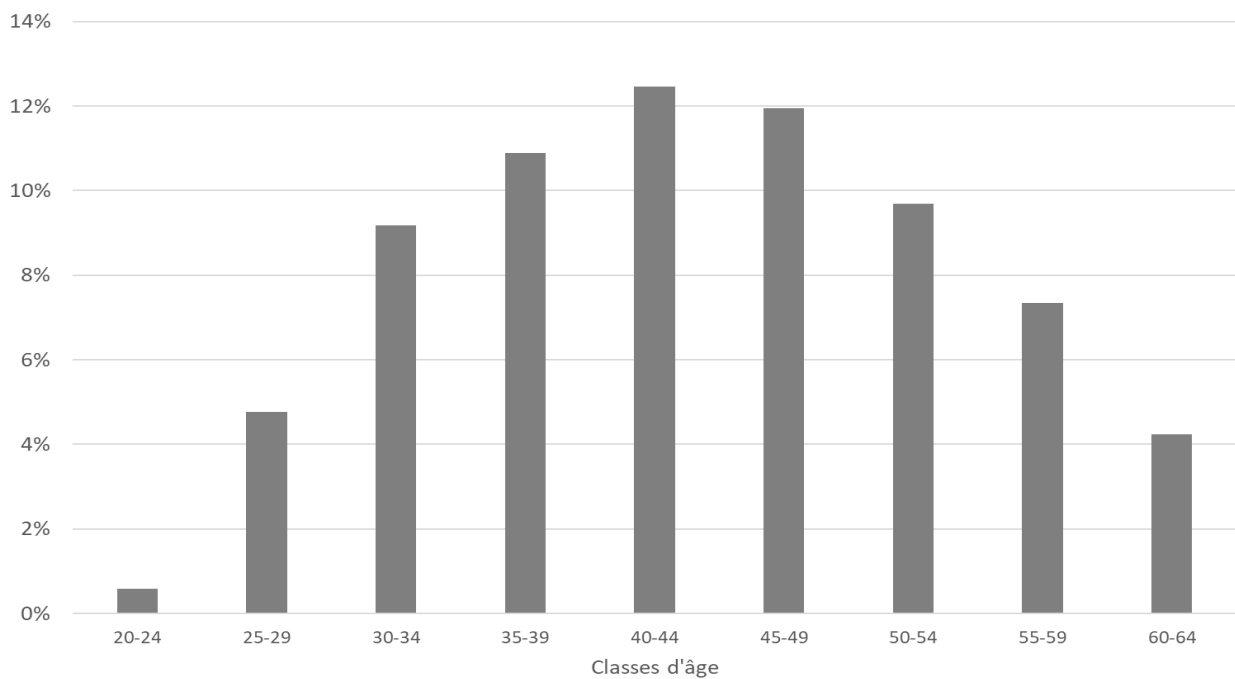
⁴⁸ Voir Conseil supérieur des Finances (2009), pages 125-126.

Graphique 4 – Distribution du revenu imposable et des voitures de société (2017)



Source : Modèle SIRE 2017

Graphique 5 - % de détenteurs de voitures de sociétés, par classe d'âge



Source : Modèle SIRE 2017

Le Graphique 3 donne la distribution par décile du revenu imposable de la détention de voitures de sociétés et l'avantage de toute nature moyen⁴⁹.

Tant le taux de détention que l'avantage de toute nature moyen progressent très clairement sur l'axe des revenus. Le taux de détention d'une voiture de société est marginal dans le bas de la distribution et atteint 47,9 % dans le 10^e décile. Quant à l'ATN, la pointe dans le 2^e décile est la seule exception à un profil clairement ascendant, qui culmine au-delà de 2000 euros dans le 10^e décile.

L'avantage qui résulte de la détention d'une voiture de société est donc réparti de manière très inégalitaire, comme le confirment les courbes de Lorenz dans le Graphique 4. Le 10^e décile représente à lui seul 48 % des détenteurs de voitures de société et 63 % de l'avantage de toute nature. Les indices de GINI sont respectivement de 0,848 pour la détention des voitures de sociétés et de 0,863 pour la distribution de l'ATN.

La détention d'une voiture de société varie également selon l'âge et connaît une pointe vers 40 ans. On observe également des différences régionales : la détention est 1,7 fois plus élevée en Flandre qu'à Bruxelles et en Wallonie. Des différences en fonction du genre sont également mentionnées : ainsi l'enquête BELDAM révèle qu'en 2010 seulement 25 % des voitures de sociétés sont utilisées par des femmes. Pour interpréter ces résultats, il faut tenir compte du fait que ces facteurs (genre, revenu, âge et Région) interagissent entre eux.

3.1.5. Évaluation

Le caractère dommageable à l'environnement du régime fiscal des voitures de société a déjà été largement souligné dans de nombreuses études et notre analyse le confirme.

Au niveau micro-économique, nous avons relevé des incitations dont l'effet est dommageable du point de vue environnemental.

- Une incitation à remplacer l'attribution d'un salaire par une voiture de société. Cette incitation est du type « extensive margin » et augmente le nombre de voitures de sociétés en circulation.
- Il y a certes une incitation à « verdier » les voitures de sociétés mises à disposition des employés qui est souvent avancée par des défenseurs du régime. Toutefois, ces deux incitations interagissent : pour une gamme de voitures à un taux d'émission CO₂ donné, l'employeur conserve l'intérêt à en étendre la substitution à du salaire.
- Le paramétrage de la cotisation de solidarité en fonction des émissions de CO₂ ne réduit donc que très partiellement le caractère dommageable à l'environnement du régime.
- Pour l'employé, le coût marginal du kilomètre privé supplémentaire est nul en cas de prise en charge des frais de carburant par l'employeur et se limite à ceux-ci s'ils doivent être supportés par le salarié. L'incitation est donc particulièrement dommageable à l'environnement en cas de prise en charge par l'employeur des frais de carburant.

L'analyse faite au niveau macroéconomique confirme l'ampleur de la subvention qui serait proche de 0,5 % de PIB.

⁴⁹ Le taux de détention est calculé par rapport au contribuable qui déclare des revenus salariaux ou de dirigeants d'entreprise d'au moins 1.000 euros. L'avantage de toute nature moyen est calculé sur base des fiches de salaire où la détention d'une voiture de société est le seul avantage de toute nature et extrapolé à tous les détenteurs de voiture de sociétés. Comme expliqué ci-dessus, lorsqu'il y a plusieurs avantages de toute nature on ne sait pas d'isoler celui qui se rapporte à la voiture de société.

Le fait que le régime soit répandu rend difficile toute réforme. L'utilisation du budget mobilité reste marginale⁵⁰ et le régime « cash for cars » a été annulé par la Cour constitutionnelle et abrogé au 31 décembre 2020. De plus, ces alternatives ne corrigent pas le caractère dommageable à l'environnement. Dans le 1^{er} pilier du budget mobilité, l'incitation « extensive margin » demeure et le coût marginal du kilomètre privé reste nul pour l'utilisateur s'il dispose d'une carte carburant.

Une réforme abrupte, telle que recommandée par l'OCDE dans sa dernière étude des performances environnementales « *Abolish the favourable tax treatment of company cars* » (OECD, 2021) n'est pas envisageable. Cette recommandation fait l'impasse sur le volet *Political economy* de la réforme, notamment sur la faisabilité politique. L'étude « pays » de l'OCDE (OCDE, 2020) était d'ailleurs beaucoup plus nuancée. Il y était ainsi recommandé d'« *Envisager de supprimer le régime fiscal préférentiel appliqué aux voitures de société ou proposer d'autres options, par exemple le recours à des véhicules moins polluants*⁵¹ ».

Le régime fiscal des voitures de sociétés fait partie du « paquet salarial » et en est un élément sensible. Toute réforme doit en tenir compte et s'insérer dans le calendrier et le contenu de la négociation salariale. Une autre piste est celle recommandée par le Conseil supérieur des Finances (2009) : « *La Section recommande une approche gradualiste, couplée avec une annonce de l'objectif. Une telle démarche donne un signal clair sur la modification de comportement souhaitée et donne un temps d'adaptation aux agents économiques. Plus globalement, l'alignement de la taxation des avantages extra-salariaux sur celle des salaires est un objectif à poursuivre : l'impôt s'en trouvera plus efficace et plus équitable. Dans une optique budgétaire, le produit peut être utilisé pour réduire l'imposition provenant des cotisations patronales de sécurité sociale dans le haut de l'échelle salariale.* »⁵²

3.2. Le régime fiscal des cartes-carburant

3.2.1. En quoi le régime des cartes-carburant est-il une subvention ?

Les frais d'utilisation du véhicule – dont font partie les dépenses de carburant – sont des dépenses à charge de l'employé pour la partie qui concerne l'utilisation privée et le déplacement du domicile ou lieu de travail. Pour ces déplacements, leur prise en charge par l'employeur devrait donc être assimilée à un complément de rémunération et traité comme tel, tant pour les cotisations que pour les impôts sur le revenu.

Le régime fiscal en vigueur s'écarte sur plusieurs points de ces principes.

- L'avantage obtenu n'est pas soumis aux cotisations sociales
- Si l'employeur met à disposition une voiture de société dont il supporte une partie ou la totalité des dépenses de carburant, 40 % de l'avantage imposable sont non déductibles à l'impôt des sociétés : ils sont inclus dans les dépenses non admises.
- Aucune imposition n'a lieu dans le chef du salarié

⁵⁰ Au 4^e trimestre 2020, ce régime était utilisé par 21 employeurs pour un total de 69 employés (source ONSS).

⁵¹ OCDE (2020), page 15.

⁵² Conseil supérieur des Finances (2009), pp. 135-136.

3.2.2. Mesure de la subvention

Différentes études indiquent que la grande majorité des bénéficiaires d'une voiture de société bénéficient en effet également de l'octroi d'une carte essence : ils sont 89 % dans cette situation selon une enquête de la société de consultance Hay Group⁵³, 88 % selon SD Worx⁵⁴ et 76 % selon le bureau d'études Indigov⁵⁵.

Il n'existe malheureusement pas de données administratives au sujet du nombre de conducteurs de voitures de société qui bénéficient de telles cartes.

Climact (2019) estime le subside relatif à l'octroi de cartes carburant à 222,4 millions d'euros pour la période 2014-2016. Cette estimation se base sur les éléments suivants.

- Le benchmark utilisé dans ce cas est le traitement fiscal et parafiscal d'un montant de salaire équivalent à la dépense en carburant. Climact additionne ainsi les cotisations sociales employeur et employé non perçues et l'impôt des personnes physiques non perçu. En soustraction, est pris en compte l'effet à l'impôt des sociétés de la moindre déductibilité des dépenses de carburant par rapport aux charges salariales.
- Pour l'impôt des personnes physiques, un taux de 28 % est appliqué. Pour les cotisations sociales et l'impôt des sociétés, ce sont les taux nominaux qui sont d'application.
- Climact pose l'hypothèse de 424.557 voitures de société pour les salariés et 150.000 pour les dirigeants d'entreprise.

Nous avons actualisé ces calculs en intégrant les évolutions des paramètres suivants : une correction pour le taux marginal de l'IPP⁵⁶ et la prise en compte de l'évolution du prix du carburant (colonne 2), le calibrage du nombre de voitures de sociétés et de son évolution sur les données mentionnées au Tableau 10⁵⁷ (colonne 3) et l'évolution des taux d'imposition à prendre en compte.

Tableau 13 - Subvention provenant des cartes carburant – mise à jour méthode Climact

Année (1)	Impact prix du carburant (2)	Prise en compte du nombre de véhicules (3)	Changement des taux d'imposition (4)
2015	395,9	348,4	348,4
2016	391,1	339,8	327,4
2017	437,4	416,8	412,2
2018	507,9	479,8	472,0
2019	515,4	488,8	480,8
2020	445,1	422,2	431,4

La colonne (2) du Tableau 13 part du chiffre de Climact (2019) corrigé pour le taux marginal de l'IPP à appliquer et développe la série chronologique en tenant compte de l'évolution du prix du carburant. La colonne (3) calibre ces résultats sur l'évolution du nombre de voitures de sociétés repris du Tableau 10.

⁵³ Enquête réalisée en 2014 sur un échantillon de 500 sociétés.

⁵⁴ VENNEMAN, L., VANDERBEUREN, R. et CATTHOOR, P., *Fleet & Mobility Survey – Tendances en matière de mobilité*. Centre de connaissances de SD Worx, 2012.

⁵⁵ KPMG, *Rapport d'étude Company Vehicles – Une notion aux multiples facettes*. Bruxelles, 2012.

⁵⁶ Climact reprenait un taux de 28 % et nous l'avons remplacé par le taux marginal moyen des détenteurs de voitures de sociétés, calculé par le modèle de micro-simulation SIRE du service d'études du SPF Finances. Ce taux est de 50 %, y compris 7 % d'additionnels communaux.

⁵⁷ Le nombre a été fixé à 545.000 pour les années 2019 et 2020.

On remarquera que le montant de la subvention est revu à la baisse pour l'année de référence de l'étude Climact (2016), car celle-ci surestimait le nombre de voitures de dirigeants d'entreprise. La colonne (3) donne l'évolution de la subvention à taux d'imposition constant ou, en d'autres termes, l'évolution qu'elle aurait connue sur la seule base des paramètres relatifs aux voitures de sociétés. Les taux d'imposition ont toutefois baissé au cours de la période sous revue : le tax shift a réduit le taux des cotisations patronales de 33,79 à 27,39 % en deux étapes et la réforme de l'impôt des sociétés a réduit le taux nominal de 33,99 % à 29,58 % en 2018 et à 25 % en 2020. Le tax shift n'ayant pas d'effet sur les taux marginaux appliqués dans le haut du barème, nous avons maintenu le taux marginal moyen de l'IPP constant. On obtient alors la colonne (4) qui tient compte des changements de taux d'imposition.

Les estimations de la subvention provenant du régime fiscal des voitures de sociétés qui ont été présentées ci-dessus au Tableau 12 comprennent une estimation des cartes-carburant, selon des modalités propres à chacun des auteurs. Il ne faut donc pas additionner les chiffres obtenus ici à ceux du Tableau 12. Dans la partie de ce rapport relative à la consolidation des résultats, l'estimation du coût des voitures de sociétés sera reprise « hors carte carburant »⁵⁸.

3.2.3. Évaluation

La déductibilité des frais de carburant est particulièrement dommageable, car elle aboutit à ce que l'employeur couvre les dépenses de carburant consommé à des fins privées (« carte de carburant »). Le paiement du carburant par l'employeur est un des éléments qui rend nul le coût marginal du kilomètre privé. Il encourage l'utilisation des voitures de société à des fins privées et va à l'encontre des incitations fournies par la fiscalité sur l'énergie et sur les véhicules, qui visent à réduire la consommation de carburant.

⁵⁸ Dans l'estimation de MAY (2019), reprise au Tableau 12, la composante carte-carburant représente 89 millions € sur un total de 1.871 millions €. Pour rappel, le benchmark retenu par l'auteur est l'utilisation de la voiture personnelle avec compensation par l'indemnité kilométrique.

4. Les subventions liées à des dispositions de TVA

4.1. La TVA sur la consommation d'énergie

Le seul cas de subvention est celui du taux réduit appliqué à la livraison de « combustibles solides », donc le charbon, le coke, le lignite et combustibles assimilés.

Ces opérations bénéficient d'un taux réduit de TVA de 12 %⁵⁹. Historiquement, c'était le taux de TVA le plus bas (6 %) qui était appliqué. L'accord européen qui a accompagné la création du marché intérieur en 1992 a permis le maintien d'un taux réduit qui a dû toutefois être porté à 12 % : les États membres qui, au 1^{er} janvier 1991, appliquaient un taux réduit ont pu continuer à l'appliquer à condition que ce taux ne soit pas inférieur à 12 %.

Il s'agit d'une subvention directe. L'Inventaire fédéral des dépenses fiscales n'identifie pas séparément le coût de cette dépense fiscale : elle est comprise dans le coût total des taux réduits. Nous nous sommes donc tournés vers d'autres sources.

Selon l'enquête sur le budget des ménages, le charbon représente 0,5 % de la dépense des ménages en consommation d'énergie. Nous appliquons ce ratio sur la dépense totale de la rubrique « électricité, gaz et autres combustibles » dans le détail de la consommation finale des ménages tel que publié dans les comptes nationaux et nous calculons ensuite le coût de la dépense fiscale. Celle-ci est estimée à 4,5 millions € pour l'année 2019.

Tableau 14 - Taux réduit de TVA sur la livraison de combustibles solides (en millions €)

	2017	2018	2019
Dépenses « électricité, gaz et autres combustibles » (CN)	10.582,9	11.325,4	11.279,6
Dont charbon (EBM)	52,9	56,6	56,4
Dépense fiscale	4,3	4,6	4,5

Sources : ICN – Comptes nationaux ; Statbel – Enquête sur le budget des ménages – calculs propres

Le montant peu élevé de la dépense fiscale s'explique essentiellement par le faible nombre de ménages utilisant encore ce mode de chauffage. Dans l'enquête sur le budget des ménages, très peu déclarent des dépenses sous ce poste. Ceux qui le font sont concentrés dans le bas de la distribution.

4.2. La TVA sur les services de transport

4.2.1. Considérations générales

Dans le cas du transport, un taux réduit de TVA ne procure pas une subvention directe, mais une **subvention indirecte**. La dépense fiscale ne concerne pas directement l'utilisation d'une énergie fossile, mais un service dont la production requiert inévitablement une source d'énergie. Toutefois, dès lors qu'il y a recours à une énergie fossile et que celle-ci est subventionnée, il y a pour cette forme de transport un avantage compétitif, qui peut déboucher sur une utilisation accrue des énergies fossiles.

⁵⁹ Ce taux réduit est repris à l'Annexe B de l'Arrêté royal n°20, du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée.

Une distinction doit en outre être faite entre le transport de passagers et le transport de marchandises. Le premier constitue dans la toute grande majorité des cas une consommation finale, ce qui n'est pas le cas du transport de marchandises. Ce dernier étant une étape intermédiaire dans la chaîne de production, la TVA est déductible chez l'acheteur du service de transport et la TVA appliquée en bout de chaîne est celle qui s'applique à la livraison du bien transporté.

4.2.2. La TVA sur le transport international de passagers

Le Tableau 15 détaille les taux de TVA applicable en Belgique et dans les pays limitrophes pour le transport international de passagers⁶⁰.

**Tableau 15 - Taux de TVA applicable au transport international de passagers
situation au 1er janvier 2020**

	Belgique	Allemagne	France	Pays-Bas
Air	0	0	0	0
Mer	0	0	0	0
Voies navigables intérieures	6	0/7	10	9
Rail	6	7/19	0	9
Route	6	7/19	Ex/10	9

Source :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Les services de transport bénéficient de taux réduits ou sont exonérés. Dans la plupart des cas, l'exonération maintient le droit à la déduction des taxes acquittées en amont, ce qui revient à appliquer un taux zéro.

Alors que le transport aérien et le transport maritime sont exonérés dans tous les pays, le transport ferroviaire, qui - en Belgique particulièrement - ne recourt que très partiellement aux énergies fossiles, est soumis à la TVA non seulement chez nous, mais aussi aux Pays-Bas et en Allemagne.

Il y a donc potentiellement une source de distorsion de concurrence. En ce qui nous concerne, on pourrait considérer qu'elle est de faible portée dès lors que c'est le taux de 6 % qui s'applique pour le transport ferroviaire. On pourrait aussi objecter que la concurrence entre transport aérien et transport ferroviaire est faible, les marchés ne se recoupant que très partiellement. D'une manière plus prospective, elle prendrait cependant de l'importance dès lors que l'Europe a l'ambition d'agrandir son réseau ferroviaire à grande vitesse : ceci créerait un recoupement plus large des marchés.

Notre benchmark étant celui d'un taux unique, il y aurait donc subvention pour la toute grande majorité des cas.

Dans la suite de ce paragraphe, nous nous limiterons au transport aérien. Ce choix se justifie comme suit.

- Il faut d'abord faire une distinction entre le subventionnement du transport et le subventionnement de certains modes de transport. Seul le second crée une distorsion de concurrence dans le choix du mode de transport. Dès lors que le taux réduit est d'application très générale quand le transport est soumis à la TVA, cela revient à limiter le champ d'investigation aux cas où il y a exonération (ou taux zéro).

⁶⁰ Une précision doit être faite quant au champ d'application de la TVA. Pour les services de transport international, la base imposable est localisée là où s'effectue le transport. Il y a donc un prorata sur base du nombre de kilomètres.

- Restent alors le transport aérien et le transport maritime. S’agissant des passagers, le premier est nettement plus important que le second. De plus, l’avantage ici octroyé au transport aérien s’ajoute à d’autres avantages, dont la non-taxation du kérosène⁶¹.

4.2.3. Le cas particulier du transport aérien

A. DESCRIPTION DE LA PROBLEMATIQUE

Le secteur aérien, et en particulier l’aviation civile internationale, bénéficie d’un régime particulier.

- Le transport international est exonéré avec maintien du droit à la déduction des taxes payées en amont. Il s’agit donc d’un taux zéro. Lorsque les États ont adhéré à l’Union européenne, les exemptions alors existantes de TVA sur les billets pour les vols internationaux ont fait l’objet d’un droit acquis sur une base « temporaire » (clause de *grandfathering*), mais ces exemptions ont continué à s’appliquer⁶². Cette exemption se retrouve en droit belge à l’article 41, §1, 1^{er}, du Code TVA⁶³.
- La TVA sur les billets d’avion pour les vols intérieurs est appliquée dans certains États membres, mais de nombreux autres États membres continuent à appliquer un taux zéro pour ces vols. Pour la Belgique, cet aspect n’a qu’une portée purement théorique.

**Tableau 16 - Taux de TVA applicables aux vols passagers intérieurs
Situation au 1^{er} janvier 2020**

Pays	Taux de TVA applicables sur les vols intérieurs	Nature du taux
Belgique	6 %	Réduit
Allemagne	19 %	Normal
France	10 %	Réduit
Pays-Bas	21 %	Normal

Source : voir Tableau 15.

Des propositions de réforme TVA sont actuellement en cours de discussion au niveau de l’UE, afin de simplifier la règle du « lieu des prestations. » Le but serait d’utiliser le principe de « destination » (au sens de la TVA) pour déterminer la TVA à payer. Ce qui signifie que le lieu de la prestation pour le transport des passagers serait dès lors le pays de départ. La TVA s’appliquerait dès lors sur la valeur intégrale des tickets d’avion au taux de TVA du pays de départ.

Cependant, le contenu exact de la proposition concrète et, plus précisément, la règle de positionnement visée par la Commission, reste à voir. Il est possible qu’à cette occasion, la règle qui attribue la recette de TVA sur base de la distance parcourue dans chaque pays soit modifiée. En 2022, la Commission procédera à une analyse d’impact, conduisant éventuellement à une initiative législative sous la forme d’une proposition de la Commission pour une directive du Conseil modifiant la directive TVA.

Cependant, étant donné les fortes oppositions de certains secteurs dont le secteur aérien, ces tentatives de réformes concernant le lieu des prestations n’ont jamais abouti jusqu’à présent.

⁶¹ Voir ci-après, page 53.

⁶² Directive 2006/116/CE du Conseil du 28.11.2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁶³ *Sont exemptés de la taxe [...] les transports maritimes de personnes ; les transports aériens internationaux de personnes ; les transports de bagages et de voitures automobiles, accompagnés de voyageurs dans le cas des transports visés au présent 1° ; [...].*

B. ESTIMATION DE LA SUBVENTION

L'étude de CE Delft envisage l'assujettissement des billets d'avion à la TVA pour toutes destinations, avec application du taux de 6 % pour les tickets de transport international. L'impact budgétaire est estimé à 202 millions d'euros pour l'année 2015. Ceci réduirait les émissions de CO₂ de 6 %. Tant l'emploi global que le PIB resteraient pratiquement inchangés⁶⁴.

C. ÉVALUATION

Selon le Conseil supérieur des Finances (2020), ces exonérations n'ont pas de justification économique et sociale et sont contreproductives par rapport à la politique climatique belge et européenne⁶⁵. Il indique toutefois qu'une initiative isolée de la Belgique n'a pas de sens et qu'une réforme doit se faire dans un cadre européen.

Dans sa communication du 15 juillet 2020, la Commission propose une réforme du traitement TVA des services de transport de passagers qui s'inscrit dans son objectif de simplifier et de faciliter le respect des règles fiscales de l'UE et aussi dans l'objectif d'assurer ainsi une plus grande compétitivité sur le marché. En particulier, en ce qui concerne les règles de TVA sur le transport de passagers, l'objectif sera de (i) les mettre en conformité avec la politique fiscale développée dans le cadre du Green Deal et (ii) de lutter pour l'égalité de traitement, quelle que soit la nature du moyen de transport.

La Commission considère en effet que le traitement actuel de la TVA, du fait des exonérations existantes et en particulier pour le transport international de passagers par air et par mer, est en contradiction avec les principes de base de la politique fiscale dans le cadre du Green Deal, car ils reviennent de facto à la non-imposition. Par conséquent, un ajustement des règles de positionnement est envisagé, car les règles de positionnement actuelles, qui sont basées sur la distance parcourue par chaque passager individuellement, ne sont plus tenables, car elles conduisent de facto à une non-imposition et à une exonération du transport maritime et aérien international.

⁶⁴ European Commission (2019), p. 65.

⁶⁵ CSF (2020), p. 334.

5. Les subventions dans le domaine des accises

Comme indiqué dans la partie méthodologique, l'approche retenue ici est de prendre pour point de référence le taux d'accises, exprimé en TEP, sur l'essence sans plomb. La subvention est alors calculée comme dans la formule [3]⁶⁶. Cette façon de procéder diffère de celle utilisée dans l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales, qui constitue cependant la principale source d'information pour les subventions octroyées par les accises. Comme nous l'avons expliqué ci-dessus, l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales définit un taux de référence par produit, dans l'unité spécifique pour ce produit, alors que nous avons opté pour une référence appliquée de façon généralisée à tous les produits pétroliers et exprimée en TEP.

Nous ferons donc une distinction entre les subventions provenant des écarts de taux de référence entre produits et celles provenant de « dépenses fiscales stricto sensu », à savoir de différenciations pour un même produit. Dans une troisième section, nous traiterons de l'exemption d'accises sur le kérosène.

5.1. Les écarts de taux entre produits

Le Tableau 17 donne le résultat de ces calculs pour les trois dernières années⁶⁷.

Tableau 17 - Subvention aux énergies fossiles – Écart de taux entre produits

	2017	2018	2019
Essence sans plomb	0,0	0,0	0,0
Gasolil haute teneur en soufre	0,1	0,1	0,2
Gasolil faible teneur en soufre	1.043,6	689,9	399,2
Kérosène	0,0	0,0	0,0
Fioul lourd	23,7	22,5	17,4
LPG	8,0	5,7	4,6
Gaz naturel	4.517,8	4.483,7	4.385,1
Houille et coke	0,2	8,6	46,5
Total	5.593,5	5.210,6	4.852,9

Source : SPF Finances – calculs propres

En 2019, les subventions provenant de la tarification différenciée des produits énergétiques s'élèvent à 4.852 millions €, soit 1 % PIB. Il provient quasi exclusivement des écarts de tarification (exprimée en TEP) dont bénéficient encore le gasolil à faible teneur en soufre et surtout le gaz naturel. Le mouvement d'égalisation des accises entre essence et diesel a été entamé en 2015 et il a réduit considérablement le montant de ces subventions (voir Graphique 6).

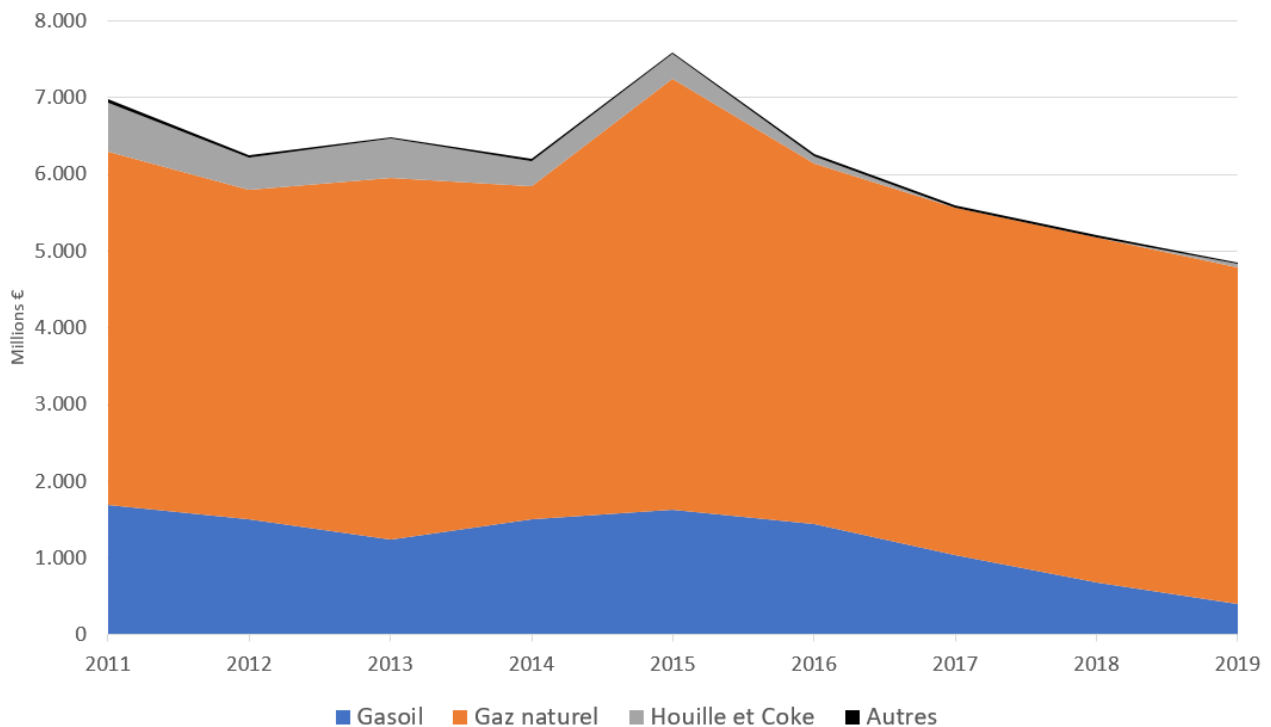
L'essentiel reste donc imputable à la taxation plus faible du gaz naturel. La consommation finale de gaz naturel se répartit comme suit : 36 % pour le résidentiel, 19,7 % pour le commerce, 43,7 % pour l'industrie et 0,6 % pour le transport⁶⁸.

⁶⁶ Voir ci-dessus, page 8.

⁶⁷ Pour le diesel, les montants repris ici ne comprennent pas le diesel qui sets sous le régime du « diesel professionnel ». Comme pour les autres dépenses fiscales, cette subvention est calculée au point 5.2 ci-après.

⁶⁸ Sources : SPF Environnement et Santé publique, DG Environnement.

Graphique 6 – Subventions produits énergétiques – Écarts de taux entre produits



Source : SPF Finances – calculs propres

5.2. Les écarts de taux entre utilisations d'un même produit

5.2.1. Résultats globaux

La même méthode est utilisée pour calculer les subventions provenant des écarts de taux pour des utilisations différentes du même produit. Ces subventions sont recensées et quantifiées dans l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales, mais le montant calculé ici sera différent. En effet, nous avons retenu un point de référence commun entre produits tandis que l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales prend pour point de référence la taxation normale de chaque produit. Pour tous les autres que le kérosène, nous aurons un montant de subvention plus élevé.

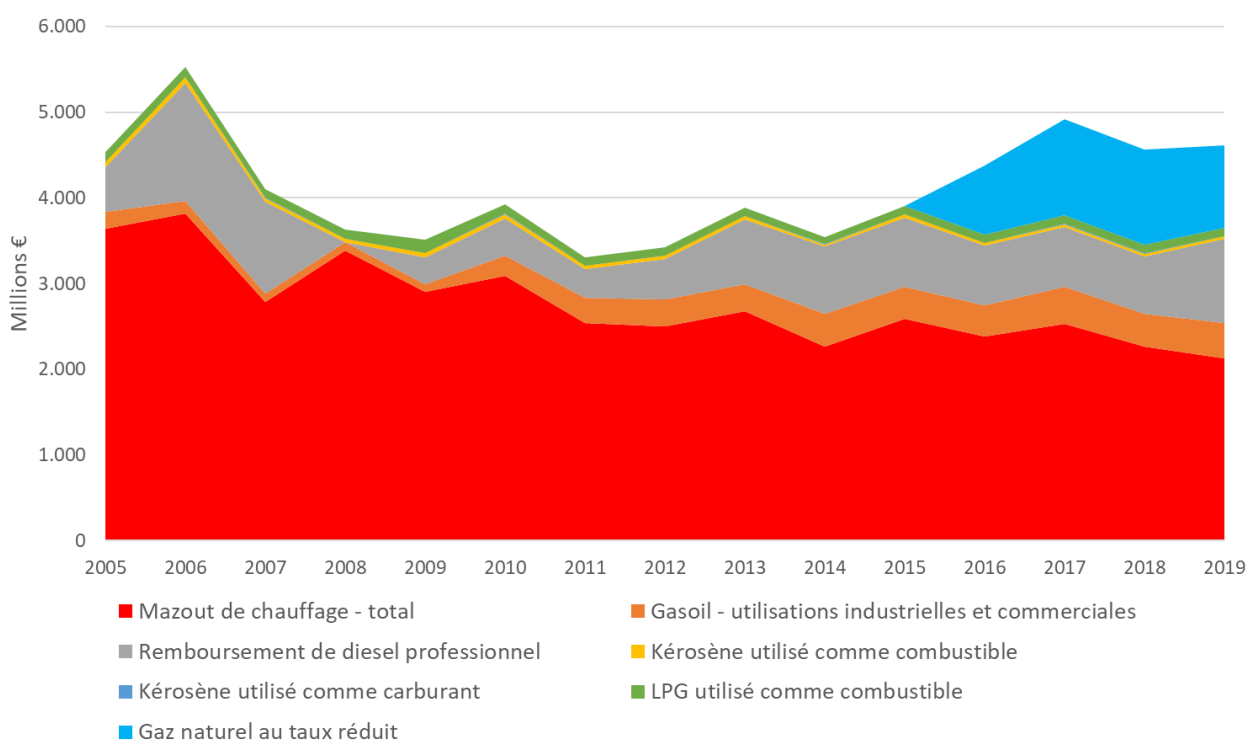
Le Tableau 18 donne le détail des subventions pour les trois dernières années et le Graphique 7 donne leur évolution depuis 2005.

Tableau 18 - Subventions provenant de taux différents pour un même produit

	2017	2018	2019
Mazout de chauffage - haute teneur en soufre	1.317,8	962,4	768,3
Mazout de chauffage - faible teneur en soufre	1.213,1	1.300,3	1.358,4
Mazout de chauffage – total	2.530,9	2.262,7	2.126,7
Gasoil - utilisations industrielles et commerciales	428,0	385,8	415,0
Remboursement de diesel professionnel	700,8	666,3	981,0
Kérosène utilisé comme combustible	32,4	32,4	30,6
Kérosène utilisé comme carburant	5,0	4,0	2,9
LPG utilisé comme combustible	101,7	102,8	92,8
Gaz naturel au taux réduit	1.122,9	1.104,8	964,1
Total	4.921,7	4.558,7	4.613,0

Source : SPF Finances – calculs propres

Graphique 7 – Subventions sur les produits énergétiques – Taux réduits et exemptions



Source : SPF Finances – calculs propres

Il s'agit ici de subventions directes. Globalement, ces subventions s'élèvent à 4.613 millions €. Ce montant doit être considéré comme un minimum vu que certaines dépenses fiscales ne sont pas quantifiées. Trois postes importants se dégagent : le taux réduit sur le mazout de chauffage, les remboursements de diesel professionnel et le taux réduit sur le gaz naturel. Comme nous le verrons ci-après, le dernier poste concerne essentiellement l'industrie et plus particulièrement certains secteurs ayant conclu des accords de branche.

5.2.2. Le mazout de chauffage

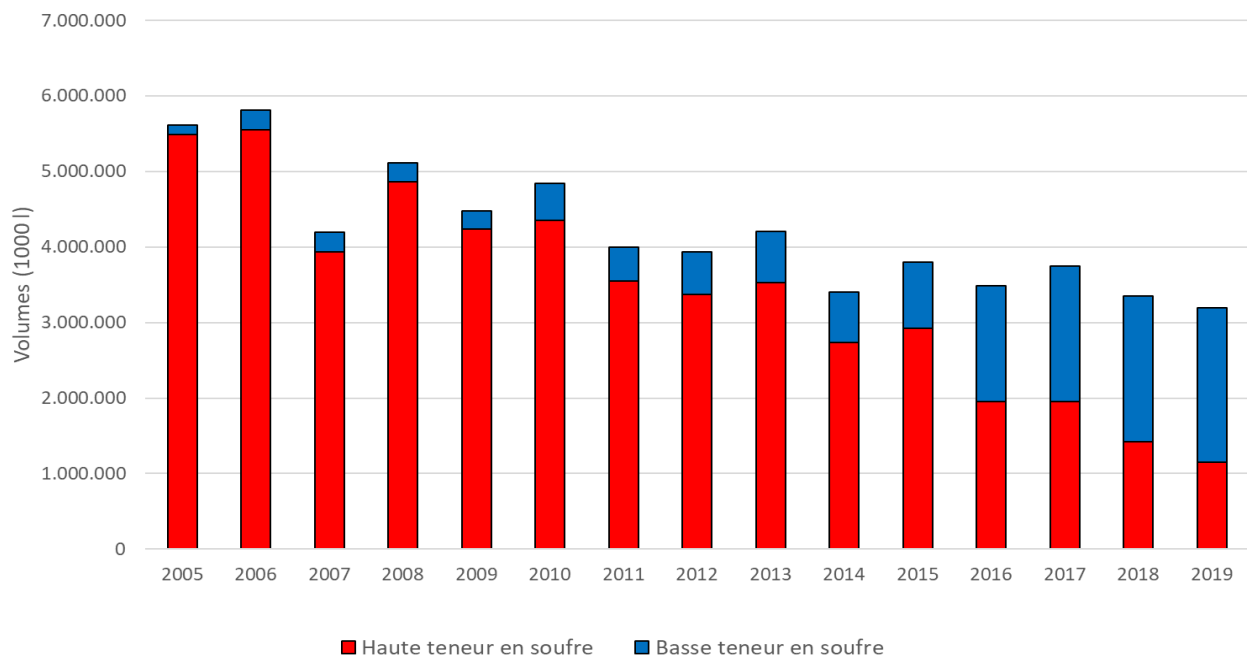
A. DESCRIPTION DU DISPOSITIF

Le mazout de chauffage est exempté d'accises, au sens strict. Il est uniquement soumis à une « redevance de contrôle » qui a la forme d'une accise. Pour l'année 2019, celle-ci est de 17,2564 € pour 1.000 litres de mazout à faible teneur en soufre alors que les accises normales sur le diesel correspondant sont de 600,1586 € pour 1.000 litres. Pour le diesel à haute teneur en soufre, les taux correspondants sont de 18,6521 € pour la redevance de contrôle et de 615,8682 pour le diesel.

B. ANALYSE DU DISPOSITIF

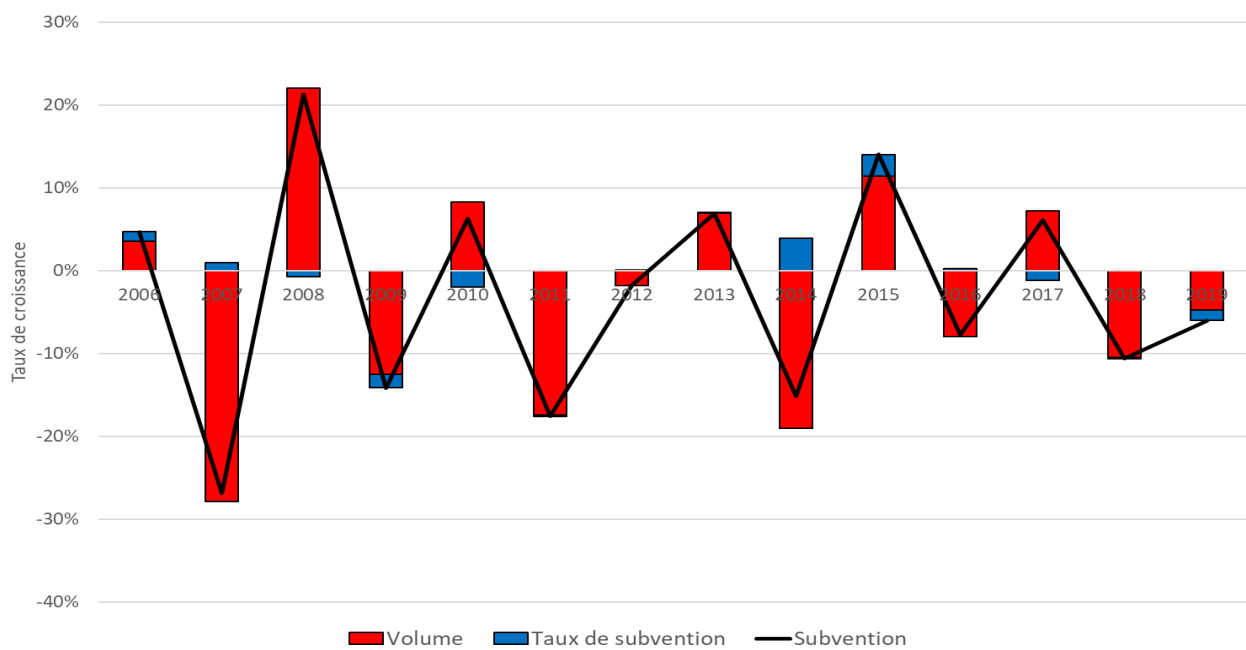
L'évolution du montant de la subvention dépend de l'évolution des volumes et de l'évolution des taux d'accises. Le Graphique 8 détaille l'évolution des volumes et le Graphique 9 décompose l'évolution de la subvention (en taux de croissance annuel) entre la composante volume et l'évolution du taux de subvention.

Graphique 8 – Mazout de chauffage – Évolution des volumes



Source : SPF Finances – calculs propres

**Graphique 9 – Subvention au mazout de chauffage
Décomposition de la croissance (volume et taux de subvention)**



Source : SPF Finances – calculs propres

Plusieurs constats peuvent être faits :

- Il y a d'abord une variabilité assez forte d'une année à l'autre (Graphique 9), qui est elle-même liée aux conditions climatiques
- Globalement, l'évolution de la subvention est corrélée avec l'évolution des volumes.
- On note une substitution du gasoil à forte teneur en soufre vers le gasoil à faible teneur en soufre (Graphique 8)
- Enfin, globalement, la tendance est décroissante. Le taux de croissance annuel moyen est de -3,9 % pour les volumes et de -3,8 % pour les subventions. Ceci peut s'expliquer par un glissement progressif vers d'autres modes de chauffage.

En plus de ses effets dommageables sur l'environnement, cette dépense fiscale pose deux problèmes.

- Elle introduit une différence de prix relatif entre les différents vecteurs d'énergie qui manque de justification.
- On ne peut pas davantage argumenter sur base d'un objectif social : les données provenant des enquêtes sur le budget des ménages sont assez éclairantes à cet égard.

Selon l'enquête 2018, les ménages qui se chauffent au mazout sont concentrés dans les troisième et quatrième quartiles : ils représentent respectivement 31,5 et 30 % des ménages se chauffant au mazout. Il s'agit principalement de propriétaires : 84 % du total des ménages de l'échantillon ayant déclaré des dépenses en mazout de chauffage le sont. La dépense moyenne augmente également sur l'axe des revenus : celle des deux premiers quartiles est inférieure à la moyenne au niveau de l'ensemble de l'échantillon 2018 de l'enquête (292 euros de dépenses moyennes par ménage par an).

Le Tableau 19 donne une vue plus fine, sur base des microdonnées de 2014. Il confirme que le chauffage au mazout n'est pas davantage utilisé dans le bas de la distribution des revenus : le pourcentage d'utilisateurs est plus élevé au-delà de la médiane.

Tableau 19 - Dépenses d'énergie par vecteur et en % du total, par décile

Déciles	Électricité	Gaz naturel	Gaz autres	Mazout	Autres	Total
1	45,6 %	25,5 %	0,0 %	23,2 %	5,7 %	100 %
2	45,2 %	22,8 %	0,1 %	27,1 %	4,9 %	100 %
3	43,5 %	24,5 %	0,2 %	25,3 %	6,5 %	100 %
4	42,4 %	25,1 %	0,1 %	28,1 %	4,3 %	100 %
5	44,6 %	24,3 %	0,2 %	26,7 %	4,2 %	100 %
6	42,9 %	22,2 %	0,0 %	30,5 %	4,4 %	100 %
7	43,1 %	28,8 %	0,0 %	24,7 %	3,4 %	100 %
8	42,0 %	24,5 %	0,3 %	29,5 %	3,7 %	100 %
9	41,4 %	27,2 %	0,2 %	28,6 %	2,6 %	100 %
10	40,3 %	25,6 %	0,0 %	31,6 %	2,5 %	100 %

Source : SPF Économie – Enquête sur les budgets des ménages 2014 – calculs propres

C. ÉVALUATION

L'exemption d'accises (hors redevance de contrôle) est une subvention d'ampleur importante. D'un point de vue énergétique et environnemental, elle n'a pas de justification : le mazout de chauffage n'a aucune caractéristique qui puisse justifier un traitement de faveur, bien au contraire. Elle est particulièrement dommageable du fait de son effet très net sur le signal-prix.

Elle n'est pas non plus justifiée d'un point de vue social, étant donné qu'on n'observe pas de concentration des ménages se chauffant au mazout dans le bas de l'échelle des revenus.

Il reste le problème de la relation entre le revenu et la facture énergétique : celle-ci est relativement plus importante dans le bas de l'échelle des revenus. En conséquence, une taxation plus élevée du mazout de chauffage reviendrait à une imposition régressive. Ceci ne justifie toutefois en rien une dépense fiscale en faveur d'un mode d'énergie particulier qui n'est pas moins polluant qu'un autre.

Le problème du caractère régressif de la taxation des produits énergétiques requiert une réforme globale, qui concilie mieux les objectifs environnementaux et sociaux. Cette réforme devrait également prendre en considération les modifications à apporter aux tarifs sociaux et autres modalités de soutien examinées dans la deuxième section de ce rapport.

5.2.3. Le remboursement partiel du droit d'accise spécial pour le diesel professionnel

A. DESCRIPTION DU DISPOSITIF

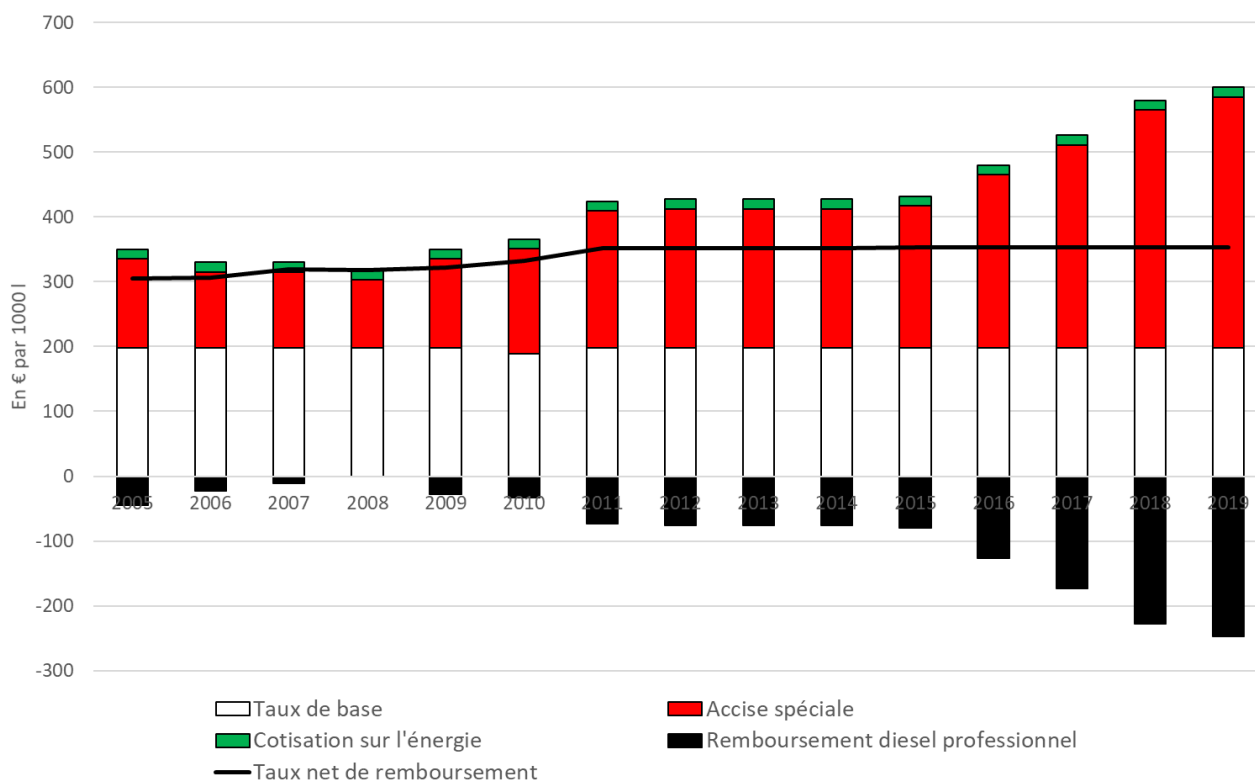
Ce système de remboursement partiel existe depuis 2005. Il procède par un remboursement sur l'accise spéciale⁶⁹ qui aligne le taux d'accises sur le minimum européen. Sont concernés le secteur des taxis, le transport de personnes handicapées et le transport de marchandises effectués par un véhicule de plus de

⁶⁹ Le taux d'accises comprend le montant de base (ou l'accise ordinaire), l'accise spéciale et la cotisation sur l'énergie. L'accise de base ne peut être modifiée sans l'accord du Grand-Duché du Luxembourg.

7,5 tonnes. Cette exonération n'est pas réservée aux professionnels dont le véhicule est immatriculé en Belgique : tout transporteur y a droit à concurrence des achats de carburants effectués sur le territoire belge.

Il n'est cependant pas possible actuellement d'isoler dans l'estimation les taxis des autres usages comme le transport de marchandises. Le Graphique 10 illustre le fonctionnement du mécanisme et son évolution dans le temps.

Graphique 10 – Tarification du diesel professionnel



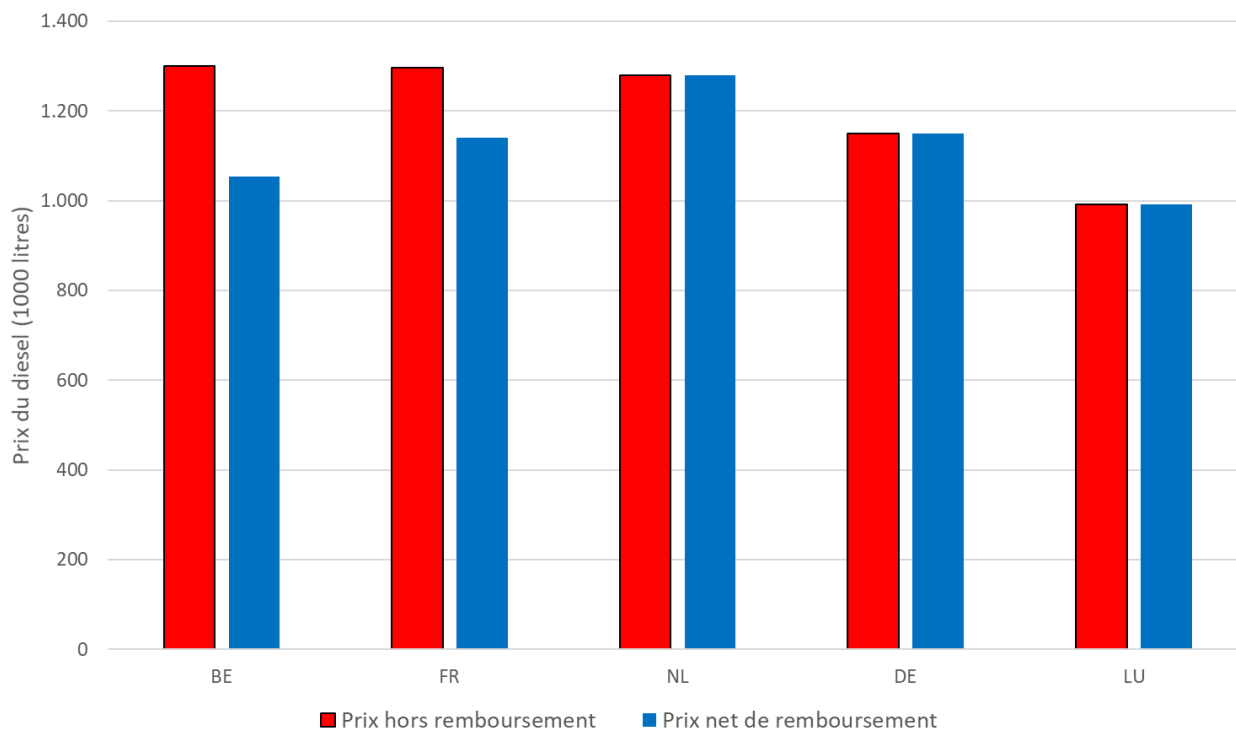
À partir de 2011, le remboursement de diesel professionnel a pour conséquence que le taux appliqué devient constant en euros courants. Il faut se rappeler qu'en 2014, il a été décidé d'indexer les accises et de faire converger les accises sur le diesel et sur l'essence. L'effet de ces deux décisions a été neutralisé pour le diesel professionnel et le taux de remboursement a été augmenté en conséquence. Sur toute la période couverte par le Graphique 10, la croissance cumulée du taux d'accise est de 71 % hors remboursements et de 15,6 % après remboursements.

B. ANALYSE DU DISPOSITIF

Il s'agit donc d'un mécanisme particulièrement puissant, dont l'effet en termes de signal-prix est important. Cela se traduit par un coût budgétaire élevé, qui a fortement augmenté au cours des dernières années. Entre 2017 et 2019, la subvention progresse de 700 à 981 millions €. On ne dispose pas de données permettant de ventiler la subvention entre les différentes catégories de bénéficiaires et il n'est donc pas possible de pousser plus loin l'analyse. On peut toutefois supposer que l'essentiel de la subvention va au transport de marchandises.

Vu l'importance du transport international et la possibilité pour celui-ci de choisir le lieu de prise de carburant en fonction des tarifs appliqués, il est intéressant d'examiner ce que sont les prix en vigueur dans les pays voisins.

**Graphique 11 – Prix du diesel routier – Belgique et pays limitrophes
1^{er} semestre 2020**



Source : Commission européenne, *Weekly Oil Bulletin* – sources nationales pour les remboursements.

Hors remboursement du diesel professionnel, les prix seraient au même niveau que ceux de la France et des Pays-Bas, mais resteraient supérieurs aux prix qui prévalent en Allemagne et au Grand-Duché de Luxembourg. Parmi les pays limitrophes, seule la France a une intervention de type comparable à la nôtre⁷⁰, mais d'ampleur moindre.

Lorsqu'on tient compte des remboursements de diesel professionnel, le prix net qui prévaut pour le remplissage en Belgique est le plus bas à l'exception du Luxembourg. L'écart subsistant est toutefois assez faible (6,3 cents par litre, soit un gain de 6 % sur le prix appliqué chez nous) et devrait encore se réduire, vu les intentions affichées par le Grand-Duché de Luxembourg en matière de taxation environnementale.

C. ÉVALUATION

La justification doit être examinée par catégorie de bénéficiaires, mais un point commun existe : dans tous les cas, la subvention est dommageable à l'environnement dès lors qu'elle réduit le signal-prix alors qu'il faudrait l'augmenter pour intégrer les coûts externes.

⁷⁰ Source : <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31222#:~:text=Les%20entreprises%20de%20transport%20routier,consommation%20r%C3%A9elle%20de%20gazole%20au>

En ce qui concerne la catégorie la plus importante (le **transport de marchandises**), l'argument de compétitivité est régulièrement invoqué. Il doit toutefois être relativisé.

- S'il s'agit de transport international, il n'est valable que si le transporteur belge, partant de la Belgique, devait payer le diesel plus cher qu'un transporteur étranger. Or, le remboursement est également accessible aux transporteurs immatriculés à l'étranger. Il ne donne donc sur ce point aucun avantage aux opérateurs nationaux. Au contraire, il étend aux transporteurs étrangers l'effet négatif de l'amoindrissement du signal-prix. De plus, la compétitivité des opérateurs belges par rapport aux opérateurs étrangers dépend de nombreux facteurs, dont les écarts de coûts salariaux pour les chauffeurs de poids lourds. C'est prioritairement dans ce domaine que les conditions d'une saine concurrence devraient être restaurées.
- S'il s'agit de cabotage, la question d'un éventuel avantage concurrentiel doit être évaluée sur base de l'ensemble des coûts.
- Les coûts de transport ont un impact sur le coût de production. L'argument de compétitivité devient alors : un prix du diesel plus élevé renchérit l'approvisionnement par rapport à des entreprises situées dans d'autres pays. Il faut toutefois prendre en considération l'ensemble des coûts de production et la part du transport dans cet ensemble. Il est en effet peu probable que les écarts sur les prix bruts (avant remboursement) montrés au Graphique 11 créent à eux seuls un désavantage compétitif qui justifierait un mécanisme de remboursement, d'autant plus au regard de l'évolution (ou de l'introduction) de la tarification carbone en France, en Allemagne et au Luxembourg.

Le **secteur des taxis** est par ailleurs un secteur abrité de la concurrence étrangère. Jusqu'à l'émergence des plates-formes de type « Uber », il était même abrité de toute concurrence. Octroyer une subvention à un secteur qui a une position dominante sur un segment de marché n'a aucune justification économique. Dans la situation de concurrence actuelle avec les plates-formes, le prix du diesel est nettement moins déterminant que le coût du travail.

Il n'y a pas davantage de raison de réduire le coût des consommations d'énergies fossiles pour le **transport de personnes handicapées**. S'il peut être justifié de réduire le coût du service dans un but social, cela devrait se faire par une intervention forfaitaire plutôt que par un instrument dont les effets sont dommageables à l'environnement.

Quelle que soit la catégorie de bénéficiaire, il n'y a donc pas d'argument pertinent pour le maintien d'une subvention basée sur la consommation d'énergie fossile. Pour le transport international de marchandises, supprimer la subvention ne réduirait pas la consommation d'énergie fossile vu que le plein de carburant peut se faire en dehors du pays où la subvention serait supprimée. Cet argument est exact, mais il peut être retourné en un argument contre la concurrence fiscale dommageable : baisser le tarif pour tous les opérateurs qui font le plein en Belgique est un détournement de base taxable. En offrant le prix le plus bas sur les axes routiers nord-sud et ouest-est (hors passage au Grand-Duché), le mécanisme incite tout transporteur, belge ou étranger, à faire le plein en Belgique. Un tel détournement de base taxable est similaire à certaines pratiques régulièrement dénoncées des entreprises multinationales.

5.2.4. *Le taux réduit sur le gaz naturel*

A. DESCRIPTION DU DISPOSITIF

Depuis 2016, un taux zéro d'accises et une réduction de la cotisation énergie s'appliquent pour le gaz naturel utilisé comme combustible par les entreprises qui disposent soit d'un 'energiebeleidsovereenkomst' (EBO)

délivré par la Région flamande⁷¹, soit d'un 'accord de branche' délivré par la Région wallonne⁷², soit d'un accord similaire délivré par la Région de Bruxelles-Capitale.

Cela vise à remplacer l'exonération d'accise qui était d'application jusqu'à la fin 2014 pour les entreprises titulaires d'un permis ou accord environnemental⁷³.

Ce dispositif fait partie des « accords de branche ». Le principe de ces accords est de permettre à des industries à forte intensité énergétique de rester compétitives et d'inciter à l'amélioration de l'efficacité énergétique. En contrepartie à des engagements d'amélioration de l'efficacité énergétique et de réduction des émissions de CO₂ pour une échéance donnée, les entreprises qui adhèrent à ces accords bénéficient d'un droit d'accise réduit sur le gaz naturel qui ramène celui-ci au minimum européen pour le gaz naturel utilisé comme combustible de chauffage à des fins professionnelles. Le tarif réduit est de 0,54 euro / MWh au lieu de 0,9978 euro / MWh.

C'est le fournisseur de gaz naturel de ces entreprises qui soumet une déclaration de taxe d'accise pour les quantités de gaz naturel fournies. Les entreprises habilitées doivent remettre leur licence à leur fournisseur de gaz naturel afin qu'il puisse appliquer le taux réduit de droit d'accise.

Le PNEC prévoit la poursuite et l'affinement du soutien fédéral aux entreprises dans le cadre des contrats énergétiques ou des accords des branches pour suffisamment inciter l'industrie à consentir à des efforts supplémentaires d'ici 2030 en tenant compte d'un terrain de jeu homogène au sein de l'UE. Ceci doit toutefois s'opérer « dans le cadre d'une amélioration continue, un rapportage suffisant, l'évitement d'un lock-in⁷⁴ et la suppression accélérée des subsides aux carburants fossiles. »⁷⁵

B. ANALYSE DU DISPOSITIF

Le coût de cette subvention s'élève à 964 millions d'euros en 2019 et est en légère diminution sur les trois dernières années⁷⁶. Rappelons que la subvention n'est pas mesurée par rapport au taux de base sur le gaz naturel, mais par rapport au benchmark commun défini ici⁷⁷. Le coût élevé de cette subvention s'explique surtout par la faible taxation du gaz naturel par rapport au benchmark : celle-ci a été mise en évidence lors de notre évaluation des subventions provenant des écarts de taux entre produits⁷⁸.

Cet avantage s'ajoute à d'autres : l'utilisation dite de gaz naturel à double usage et l'utilisation de gaz naturel pour la production combinée de chaleur et d'électricité sont entièrement exemptées.

Selon une réponse à une récente question parlementaire⁷⁹, 352 entreprises en Belgique disposent d'une autorisation pour bénéficier du droit d'accise réduit sur le gaz naturel utilisé comme combustible de chauffage. Au total, les fournisseurs de gaz naturel de ces 352 entreprises ont déclaré 16.680.814 MWh de gaz naturel en 2019 au taux réduit.

⁷¹ <https://www.energiesparen.be/energiebeleidsovereenkomsten-2015-2022>

⁷² <https://energie.wallonie.be/fr/accords-de-branche.html?IDC=6152>

⁷³ Dans le dispositif antérieur, étaient éligibles les utilisateurs professionnels pour qui les achats d'énergie représentaient au moins 3 % de la valeur de la production ou 0,5 % de la valeur ajoutée et ceux qui possédaient un permis environnemental.

⁷⁴ Le lock-in dans le contexte de ce Rapport renvoie à la dépendance à long terme à l'égard des technologies à forte intensité de carbone. On parle alors de 'carbon lock-in' ou verrouillage carbone.

⁷⁵ PNEC, page 198.

⁷⁶ Voir ci-dessus, Tableau 18, page 44.

⁷⁷ Voir ci-dessus, Tableau 2, page 11.

⁷⁸ Voir ci-dessus, Graphique 6, page 43.

⁷⁹ Session parlementaire 2020-2021, Question 0056 du 5 novembre 2020 de M. le représentant Thierry WARMOES au Vice-premier Ministre et Ministre des Finances, chargé de la coordination de la lutte contre la fraude fiscale.

C. ÉVALUATION

En ce qui concerne l'efficacité des différents instruments de politique environnementale, on distingue généralement l'efficacité statique et l'efficacité dynamique. *L'efficacité statique* permet d'atteindre un seuil donné, mais ne contient pas d'incitations à aller au-delà ; c'est le cas des normes. Quant aux instruments de marché que sont les taxes et permis négociables, ils ont une *efficacité dynamique* en ce sens que l'incitation à améliorer l'efficacité énergétique reste présente tant que le coût d'abattement est inférieur à la taxe.

Un accord de branche contribue à l'efficacité statique. D'autre part, le taux réduit d'accises diminue le potentiel d'un instrument d'efficacité dynamique. Il n'est pas acquis que la combinaison soit gagnante, surtout si on intègre les autres avantages octroyés.

Une action visant à réduire les subventions doit donc s'apprécier par rapport à l'ensemble des avantages et engagements des entreprises couvertes par l'accord de branche. Il y a également lieu de tenir compte des éléments de compétitivité qui y sont associés, notamment le niveau de fiscalité effectivement appliqué au gaz naturel pour les entreprises situées dans les pays voisins ou concurrents⁸⁰.

5.3. Les exemptions d'accises sur la consommation intermédiaire

5.3.1. Description des dispositifs

L'Inventaire fédéral des dépenses fiscales liste également des cas d'exemptions d'accises sur des consommations intermédiaires d'énergie.

Tableau 20 - Exemptions d'accises sur la consommation intermédiaire

Secteurs	Vecteurs d'énergie								
	Essence normale	Id. sans plomb	Pétrole lampant carburant	Pétrole lampant carburant ou combustible	Gasoil faible teneur en soufre	Gasoil haute teneur en soufre	Fioul lourd	GPL	Gaz naturel
Fabrication, développement, essais et entretien aéronefs et navires	✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓
Transport ferroviaire			✓		✓	✓	✓		
Navigation intérieure				✓	✓	✓	✓		
Activités de dragage				✓	✓	✓	✓		
Travaux agricoles et horticoles, pisciculture et sylviculture -				✓	✓	✓	✓	✓	✓

Source : Inventaire fédéral des dépenses fiscales

Certains cas sont anecdotiques, comme l'utilisation de pétrole lampant par le transport ferroviaire. Certains secteurs bénéficient cependant d'exonérations pour un nombre important de vecteurs d'énergie : c'est le cas notamment pour la fabrication entre autres d'aéronefs et de navires, pour la navigation sur les voies

⁸⁰ Voir également les analyses réalisées à ce sujet dans le cadre du débat national sur la tarification du carbone de 2018. <https://climat.be/politique-climatique/belge/nationale/tarification-du-carbone>

intérieures, pour les activités de dragage, et dans une moindre mesure pour l'agriculture et secteurs assimilés. Dans d'autres secteurs, ce sont les carburants principalement utilisés qui bénéficient d'une exonération : c'est le cas du diesel pour la partie non électrifiée du transport ferroviaire. On notera également l'exonération pour la consommation intermédiaire de gazoil à faible teneur en soufre, qui a une large couverture sectorielle.

5.3.2. Estimations et analyse

L'Inventaire fédéral des dépenses fiscales ne donne pas d'estimations des pertes en recettes pour ces postes. Pour le transport ferroviaire et la navigation intérieure, les estimations faites ici se basent sur des données de consommation d'énergie tirées des Inventaires nationaux des gaz à effet de serre et qui se rapportent à l'année 2019.

Pour les autres postes, les estimations ont été réalisées sur base de données provenant des tableaux entrées-sorties, fournies par le Bureau fédéral du Plan et celles-ci se rapportent à l'année 2016. La subvention est déduite de la consommation intermédiaire et des prix en vigueur, dont on peut déduire les quantités.

Les séries chronologiques sont construites à partir des estimations annuelles et de l'évolution des accises et de la valeur ajoutée en volume pour le secteur de la nomenclature A64 qui est le plus proche de la branche d'activité concernée.

Le Tableau 21 donne le montant des subventions correspondantes. Celle-ci est décomposée en deux parties : l'exonération d'accises et la subvention provenant des écarts de taxation entre produits, selon la méthodologie exposée ci-dessus.

Tableau 21 - Subvention sur les consommations intermédiaires (2016 -2019)

	2016	2017	2018	2019
Exonérations d'accises	144,88	140,39	157,58	149,33
Fabrication aéronefs et navires	2,65	3,03	3,07	3,19
Transport ferroviaire	13,19	13,45	14,33	15,57
Navigation intérieure	120,04	114,58	131,88	122,42
Dragage	2,10	2,13	2,17	2,21
Agriculture et autres activités	6,90	7,21	6,13	5,94
Subventions "Écarts entre produits"	564,44	566,11	494,67	472,83
Fabrication aéronefs et navires	24,30	25,80	24,27	24,31
Transport ferroviaire	6,06	4,28	2,79	2,17
Navigation intérieure	33,71	21,49	15,94	10,59
Dragage	85,09	85,49	86,92	87,30
Agriculture et autres activités	415,28	429,04	364,75	348,45
Total des subventions	709,32	706,50	652,25	622,16
Fabrication aéronefs et navires	26,95	28,83	27,33	27,50
Transport ferroviaire	19,26	17,73	17,12	17,74
Navigation intérieure	153,74	136,07	147,82	133,01
Dragage	87,19	87,62	89,09	89,51
Agriculture et autres activités	422,18	436,25	370,89	354,39

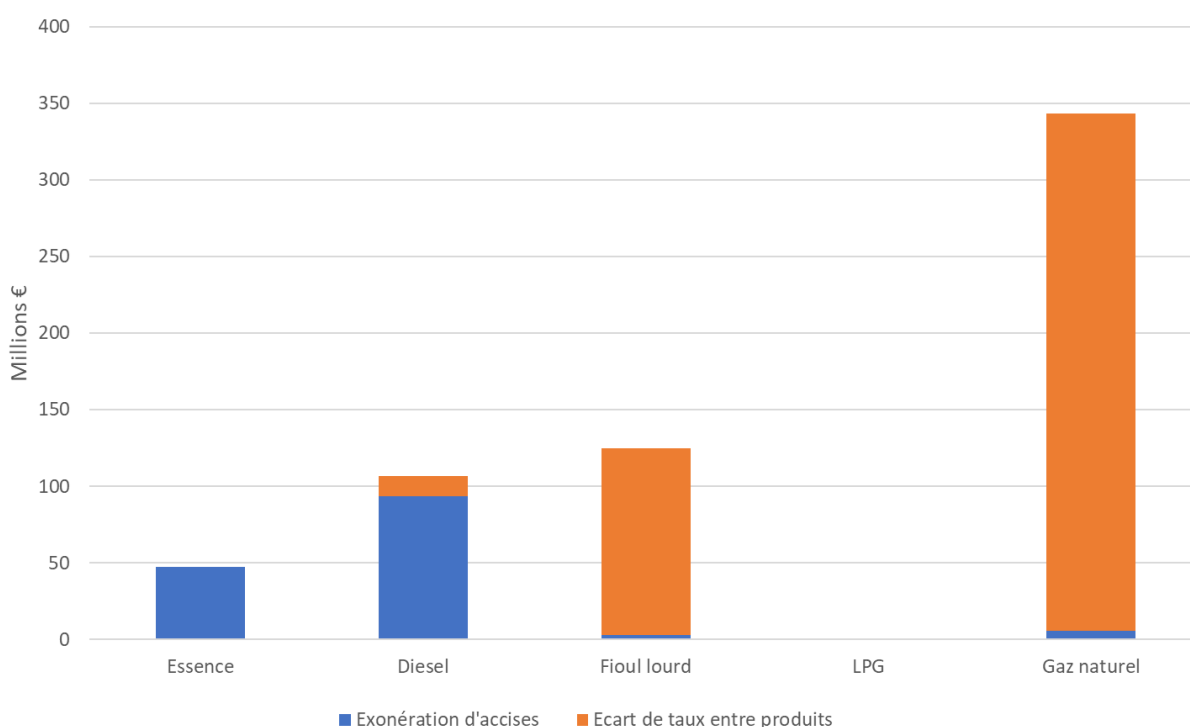
Sources : SPF Finances, Bureau fédéral du Plan, DG Environnement, calculs propres

Le montant des exonérations d'accises est estimé à 149 millions € pour l'année 2019. Il provient essentiellement de la navigation intérieure et du transport ferroviaire. Ceci s'explique par le fait que les exonérations portent sur les vecteurs énergétiques soumis aux taux d'accises les plus élevés (diesel et subsidiairement essence). Ces subventions sont en hausse sur la période 2016-2019 du fait de la hausse des accises sur le diesel au cours de cette période.

Les résultats sont très différents lorsqu'on considère les subventions provenant des écarts de taxation entre produits. Celles-ci sont non seulement nettement plus élevées que les exonérations d'accises en 2019, mais leur répartition sectorielle est très différente : l'agriculture est alors le secteur qui bénéficie de la subvention la plus élevée. Ceci tient aux taux d'accises très faibles sur le fioul lourd et surtout sur le gaz naturel.

Le montant total des subventions est ainsi estimé à 622 millions € en 2019. Les secteurs qui bénéficient des subventions les plus élevées sont l'agriculture et la navigation intérieure. Dans le Graphique 12, les résultats sont exprimés par produit énergétique avec la distinction entre l'exonération d'accises et la subvention provenant des écarts de taux d'accises entre produits. On remarquera le poids important de l'impact de la faible taxation du gaz naturel.

**Graphique 12 – Exonération d'accises sur la consommation intermédiaire
Résultats par produits énergétiques (2019)**



5.3.3. Évaluation

Les subventions sont clairement des aides sectorielles.

Nous n'entrerons pas ici dans la discussion sur l'opportunité d'aides publiques pour un secteur donné : ce n'est pas l'objet de ce rapport. Les aides octroyées au moyen d'exemptions d'accises vont cependant à l'encontre des objectifs environnementaux : elles ne donnent pas aux entreprises des secteurs concernés le signal-prix nécessaire pour modifier leur mode de production en s'orientant vers une décarbonation et un

moindre recours aux énergies fossiles. Si la nécessité d'une aide sectorielle est justifiée, celle-ci devrait être découplée des consommations d'énergie de sorte que le signal-prix joue son rôle.

En ce qui concerne le secteur de la navigation intérieure, au cours de l'année 2019, les péniches ont transporté environ 156 millions de tonnes de marchandises sur les voies navigables belges⁸¹. Au vu du développement de ce secteur et des intentions formulées dans l'accord de gouvernement⁸², la question de la subvention via l'exonération d'accises doit également être abordée. Celui-ci évoque en effet « l'amélioration et l'intensification du transport de marchandises par rail et, en collaboration avec les entités fédérées, par navigation intérieure. »

5.4. Exemption d'accises sur le kérosène

5.4.1. Le contexte juridique

À l'inverse d'autres énergies fossiles comme le diesel ou l'essence, le kérosène est exonéré de droits d'accise dans l'UE sur base de l'Article 14.1.b de la Directive 2003/96 « *restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité* »⁸³.

La Convention de Chicago⁸⁴ (1944) de l'OACI (Organisation de l'aviation civile internationale) n'interdit pas expressément de taxer le kérosène, mais uniquement de taxer le kérosène restant à bord d'un avion à l'arrivée dans un autre pays⁸⁵. L'approvisionnement en carburant dans un autre État n'est donc pas visé par cette exemption.

Depuis 2012, l'aviation est incluse dans le système d'échange de quotas d'émissions. Pour l'instant (au moins jusqu'en 2023), le champ d'application est limité aux vols dans l'Espace économique européen⁸⁶. Toutes les compagnies aériennes au départ ou à l'arrivée d'un aéroport de l'UE doivent restituer des quotas couvrant les émissions de tous les vols de l'UE qu'elles ont effectués au cours d'une année donnée.

5.4.2. Estimations de la perte en recettes

La problématique examinée ici concerne une activité très largement internationale et ceci pose la question du benchmark. Notre approche, qui consiste à prendre pour point de référence la taxation, exprimée en équivalent pétrole, du produit le plus taxé (sous réserve d'une utilisation suffisante) convient pour une subvention dont la consommation est essentiellement d'ordre national, mais elle convient moins bien pour une activité de nature internationale : si le kérosène était taxé, il devrait l'être à des taux équivalents, ou très proches, entre pays. Une autre question à considérer est l'interaction avec l'ETS, comme indiqué ci-dessus.

Il y a donc un argument pour un benchmark spécifique. Une option est de prendre le taux minimum prévu par la Directive européenne sur la taxation des produits énergétiques et de l'électricité : c'est l'optique retenue par CE Delft (2019) qui prend le taux minimum pour le diesel comme benchmark, soit 330 € par 1000 l.

⁸¹ Données STATBEL, <https://statbel.fgov.be/fr/themes/mobilite/transport/navigation-interieure>

⁸² Accord de gouvernement du 30 septembre 2020, page 33.

⁸³ Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. Une proposition de révision de la Directive est actuellement sur la table. <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12227-Revision-of-the-Energy-Tax-Directive>

⁸⁴ Convention relative à l'aviation civile internationale, signée à Chicago en 1944.

⁸⁵ Convention de Chicago, article 24 : *Fuel [...] on board an aircraft of a contracting state, on arrival in the territory of another contracting State and retained on board on leaving the territory of the State shall be exempt from customs duty, inspection fees or similar national or local duties and charges.*

⁸⁶ Pour soutenir l'élaboration d'une mesure globale par l'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI).

Selon cette étude, taxer le kérosène vendu en Belgique (donc l'approvisionnement en carburant aux aéroports belges, pour toute destination), tous autres paramètres fiscaux inchangés⁸⁷, générerait environ 450 millions d'euros de recettes pour l'année 2015⁸⁸. Cette estimation doit être considérée comme minimale, car elle repose sur un benchmark qui est clairement *out of date*.

En ce qui concerne les conséquences environnementales, cela réduirait les émissions de l'aviation de 17 % (0,7 million de tonnes de CO₂) d'après ces mêmes travaux.

D'un point de vue économique, il faut distinguer l'impact sur le secteur de l'impact économique global. Pour le secteur, l'impact est forcément négatif. Toutefois, la modification des prix relatifs des différents modes de transport redirige la demande vers d'autres segments du marché et l'impact global n'est pas nécessairement négatif. Selon CE Delft (2019) "*new or increased aviation taxes would generally have a negative impact on the aviation industry (lower direct employment and direct value added) but its impact on the overall employment within a Member State, on fiscal revenue and GDP would be close-to-zero*"⁸⁹. Dans le cas de la Belgique, pour le secteur de l'aviation, la réduction en termes d'emploi direct et de valeur ajoutée est estimée à 17 %. Cette estimation est fortement tributaire des élasticités-prix de la demande de transport aérien⁹⁰.

Selon cette même étude, l'impact économique global serait très faible : il serait nul sur le PIB et sur l'emploi, tout en restant positif en termes environnementaux. Ce résultat est toutefois fortement dépendant des hypothèses faites sur le recyclage des recettes de la taxe et de la modélisation. Pour le premier point, l'hypothèse est le recyclage intégral des recettes, mais les modalités n'en sont pas précisées⁹¹. En ce qui concerne le second point, l'hypothèse est que la perte d'output dans le secteur du transport aérien est compensée par une augmentation de l'output dans les autres secteurs. Il n'est donc pas étonnant, avec un tel raisonnement, qu'il n'y ait pas d'impact négatif sur le PIB.

Une autre estimation a été faite par Transport and Environment (2018) et reprise par Climact (2019). Selon cette estimation, le subside lié à l'exemption d'accises sur le kérosène serait de 210 millions d'euros par an pour l'année 2016. La méthodologie appliquée par T&E est différente : elle ne se base pas directement sur la consommation de kérosène, mais sur le nombre de passagers des vols intra-EU en 2015 et sur un forfait de 43 litres de kérosène par passager. Le benchmark est le même (330 € par 1000 litres). Climact (2019) considère que le niveau du benchmark est relativement faible quand on le compare avec le taux moyen des accises sur le diesel en Belgique (environ 60 cents au litre en 2018 et 2019).

5.4.3. Évaluation

La non-taxation du kérosène n'est pas justifiée, ni du point de vue économique ni du point de vue environnemental. D'un point de vue économique, elle introduit une distorsion de concurrence à l'avantage de ce secteur, laquelle se cumule avec le traitement particulier en matière de TVA. D'un point de vue environnemental, il s'agit clairement d'une subvention aux énergies fossiles, et donc dommageable.

⁸⁷ CE Delft (2019) considère trois scénarios : une passenger ticket tax, l'application de la TVA à 6 % et l'introduction d'une accise sur le kérosène.

⁸⁸ CE Delft (2019), p. 65.

⁸⁹ CE Delft (2019), p. 116.

⁹⁰ Celles-ci sont, pour les passagers en classe économique, de -1,23 pour les vols intérieurs, de -1,12 pour les vols européens et de -0,8 pour les vols intercontinentaux. Pour les passagers en first et business, elles sont respectivement de -0,68, -0,57 et -0,25. Voir CE Delft (2019), p. 55.

⁹¹ "*The right way to model their impact on GDP is to assume that simultaneous with the change in aviation taxes, either other taxes are changed or government expenditure change. This report follows that path...*" CE Delft (2019), p. 45.

Une réforme mettrait donc fin à une distorsion de concurrence et aurait d'importants bénéfices sur le plan environnemental. Aux impacts en termes de réduction des émissions de CO₂ s'ajoutent d'autres effets non liés au CO₂ qui sont également importants. Hemmings e.a. (2020) mentionnent à ce propos que *“fuel tax, by reducing demand, will also reduce non-CO₂ effects which are not directly addressed in the ETS”*.

Le secteur de l'aviation est un des secteurs où davantage de coordination au niveau européen bénéficierait à la fois aux objectifs climatiques et aux États membres. Une action nationale isolée n'est pas une option pertinente. Dans les options de réforme, il y a lieu de distinguer ce qui peut être fait dans le cadre législatif actuel et la problématique de la révision de la Directive sur la taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

Dans le cadre législatif actuel, deux voies de réforme existent :

- Conformément à l'article 14(2) de la Directive, des accords bilatéraux sont possibles entre États membres, afin d'introduire des droits d'accise sur le kérosène pour les vols d'un pays à un autre : *“Member States may limit the scope of the exemptions [...] to international and intra-Community transport. In addition, where a Member State has entered into a bilateral agreement with another Member State, it may also waive the exemptions provided for in paragraph 1(b) and (c)”*;
- L'analyse juridique réalisée pour Transport & Environment (Hemmings e.a, 2020) démontre également la possibilité de taxer le kérosène pour les vols intraeuropéens sous la condition d'un seuil *de minimis* permettant d'exonérer de taxe les transporteurs non européens opérant au sein de l'Union, dans le contexte des *Air Service Agreements (ASA's)* en vigueur⁹². *“De minimis quotas can be used to exempt the very few intra-EU flights operated by third country carriers exempted from fuel taxation under existing ASAs”*.

Il s'agit là de possibilités d'action dans l'attente d'une révision de la Directive de 2003. Celle-ci est annoncée par la Commission européenne dans le cadre de la mise en œuvre du Green deal et une nouvelle proposition de Directive devrait être faite.

Quant au niveau de taxation à atteindre, deux questions se posent.

Le premier point est celui de l'éventuel double emploi avec l'inclusion dans l'ETS. La *“double taxation ne serait toutefois pas totale, car le secteur ETS ne couvre pas les effets non liés au CO₂. De plus, le niveau de taxation est trop faible et ne devrait pas permettre d'atteindre les objectifs de réduction des émissions, comme mentionné par Hemmings e.a (2020) « A fuel tax could be considered a market-based instrument that, in light of aviation emissions' inclusion in the ETS, would not add much. A counter-argument may be that the current price of allowances, although much higher than two years ago, still does not reflect the long-term marginal cost of reducing European aviation emissions to zero by 2050 or 2060”*.

Le second point est celui d'une introduction graduelle. Un schéma graduel est une option qui permet de donner un signal-prix clair à terme en réduisant les conséquences négatives à court terme, quand les possibilités d'adaptation sont moindres. CE Delft (2019) va dans ce sens : *“a de minimis threshold could be a way to facilitate the introduction of taxation of aircraft fuel on intra-EEA flights and circumvent obstacles pertaining to mandatory exemptions regarding taxation of aircraft fuel raised by air services agreements”*. Transport and Environment (2020) va également dans ce sens : *“Tax rates can start low to give regulators a chance to assess the impact on potential tankering practices”*.

⁹² Les accords relatifs aux services aériens (ASA's ou air service agreements, air transport agreements) sont des accords bilatéraux visant à autoriser les services de transport aérien commercial international entre les signataires.

5.5. La navigation maritime internationale

5.5.1. Contexte

L'article 14 (1) c, de la Directive 2003/96/EC sur la taxation des produits énergétiques et de l'électricité impose l'exonération d'accises pour les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux communautaires⁹³ (y compris la pêche), autre que la navigation de plaisance privée, et l'électricité produite à bord des bateaux. Il en est de même d'accords internationaux comme le *Mannheim Act for international shipping*. La Commission européenne a toutefois récemment reconnu que l'obligation d'exonération est, comme d'autres, en contradiction avec les objectifs climatiques et environnementaux de l'Union européenne.

La navigation maritime utilise principalement du fioul lourd et le ravitaillement est effectué notamment dans les grands ports maritimes. Le fioul lourd émet de larges quantités de soufre et autres polluants, aussi bien que des gaz à effet de serre. En outre, à l'heure actuelle, la navigation est le seul secteur qui n'est pas encore sujet à des objectifs de réduction d'émissions dans l'UE.

5.5.2. Estimations

Selon CSF (2020), le niveau d'approvisionnement en fioul lourd pour transport maritime en Belgique s'élève à environ 6.6 millions de tonnes par an (soit environ 2/3 de la consommation annuelle des Pays-Bas)⁹⁴. Le CSF calcule alors que l'application du tarif minimum européen de 15 euros par tonne (fioul lourd) conduirait alors à des recettes de l'ordre de 100 millions d'euros sur base annuelle.

La question du benchmark se pose à nouveau dès qu'il s'agit d'évaluer le niveau du subside, en particulier dans ce contexte de navigation internationale. Si on retient la même approche que pour d'autres postes de ce rapport, en prenant l'essence sans plomb pour benchmark, le montant de la subvention s'élève à 4.4 milliards d'euros pour les volumes mentionnés ci-dessus⁹⁵.

Cette problématique de subside à la navigation maritime internationale doit toutefois s'apprécier dans un cadre européen au minimum, vu les possibilités de s'approvisionner en carburant dans des ports hors du territoire belge. Certains recommandent d'ailleurs d'inclure la navigation dans l'ETS pour mettre fin à cette exemption sectorielle. Les revenus générés par cette inclusion dans l'ETS pourraient ainsi être utilisés afin notamment de déployer des carburants plus durables dans le secteur maritime.

⁹³ La navigation en eaux communautaires s'entend 'd'un port situé dans l'UE à un autre port dans l'UE'. Pour les produits énergétiques pour la navigation en eaux non-communautaires, conformément à la législation douanière, aucune accise ne peut être perçue parce qu'il n'y a pas de mise à la consommation dans le pays (il s'agit d'exportation).

⁹⁴ L'estimation de cette quantité pour la Belgique se base sur plusieurs éléments : d'une part, sur une étude de CE Delft (2011) (CE Delft (2011, p. 21.) selon laquelle aux Pays-Bas environ 13 millions de tonnes de fioul lourd auraient été fournis en 2009, principalement pour la navigation maritime et selon laquelle la quantité pour la Belgique peut être fixée à 2/3 de ce montant. D'autre part, sur des sources du Port de Rotterdam, selon lesquelles la tendance est à la baisse (10 millions de tonnes aux Pays-Bas en 2018).

⁹⁵ Ce niveau de subside est cohérent avec celui estimé par Transport & Environment (2019), soit 4.5 milliards d'euros. Cette estimation s'appuie un volume légèrement plus important (7.2 millions de tonnes) et un benchmark un peu plus bas, celui des accises sur le diesel routier.

6. Discussion de quelques cas limite

6.1. Mécanisme de rémunération de la capacité (CRM ou Capacity Remuneration Mechanism)⁹⁶

6.1.1. Contexte

La stratégie énergétique fédérale prévoit la mise en place d'un mécanisme de rémunération de la capacité (CRM) sur le marché belge, afin de garantir la sécurité d'approvisionnement du pays, notamment dans le contexte de la fermeture du parc nucléaire prévue fin 2025. L'objectif du régime est de garantir que la capacité de production d'électricité soit suffisante afin de répondre à tout moment à la demande. Par la loi du 22 avril 2019, le gouvernement fédéral a franchi une première étape en incluant la mise en place d'un tel mécanisme dans la loi relative à l'organisation du marché de l'électricité du 29 avril 1999 (ou loi Électricité)⁹⁷.

Il existe plusieurs mécanismes de rémunération de la capacité. Le mécanisme serait ouvert à toutes les technologies, c'est-à-dire aux différents modes de production de l'éventuelle capacité supplémentaire qui serait nécessaire : la production, la gestion de la demande et le stockage sont retenus. Concernant les capacités de production, celles-ci couvrent notamment les centrales au gaz ainsi que les capacités recourant aux sources d'énergie renouvelables⁹⁸. Le CRM prévoit la mise en place d'un système d'enchères dès octobre 2021⁹⁹. Sous réserve de l'approbation explicite du cadre juridique et réglementaire et compte tenu du temps nécessaire à la préparation d'une enchère, les travaux ont débuté en 2020¹⁰⁰.

Le mécanisme entrera uniquement en vigueur après approbation par la Commission européenne. En 2016, la Commission avait déjà réalisé une enquête sectorielle sur les mécanismes de capacité. Selon elle, « *Les mécanismes de capacité doivent répondre aux problèmes survenus sur le marché et être ouverts à toutes les technologies et aux opérateurs d'autres pays de l'UE. Ils ne doivent pas constituer une subvention déguisée en faveur d'une technologie spécifique, comme les combustibles fossiles, ou gonfler exagérément le prix de l'électricité pour les consommateurs. Le rapport de l'enquête sectorielle aidera la Commission et les États membres à instaurer des mécanismes de capacité mieux ciblés et uniquement si un besoin véritable se fait sentir.* »¹⁰¹

En septembre 2020, une enquête approfondie a été lancée par la Commission européenne (Direction générale de la Concurrence) sur le mécanisme du CRM belge¹⁰². Cette enquête est toujours en cours. En particulier, la DG Concurrence souhaite recevoir des informations complémentaires sur les sujets suivants : la démonstration et la quantification des problèmes futurs liés à l'adéquation des ressources, l'ouverture du mécanisme, en particulier pour les capacités renouvelables et les capacités étrangères et enfin l'allocation des recettes provenant de la congestion. Il convient de vérifier si ce mécanisme est en conformité avec les règles d'aides d'État européennes, et plus spécifiquement avec les lignes directrices des aides d'État à la

⁹⁶ <https://economie.fgov.be/fr/themes/energie/securete-dapprovisionnement/mecanisme-de-remuneration-de>

⁹⁷ Un projet de loi est actuellement en cours d'examen à la Chambre, modifiant la loi Électricité et la loi du 22 avril 2019. Cf Document parlementaire 55K1779.

⁹⁸ Cf aussi PNEC, p. 393 : Outre la construction de nouvelles centrales au gaz ou la prolongation de l'exploitation des centrales au gaz existantes, ce mécanisme permettra la mise en œuvre à grande échelle de solutions de stockage et de gestion de la demande.

⁹⁹ Pour chaque année de livraison (i.e. l'année où la capacité doit être disponible), deux enchères seront organisées : la première quatre ans avant l'année de livraison, la seconde un an avant l'année de livraison. Chaque enchère sera précédée par la détermination du volume et des paramètres de l'enchère et par une période de préqualification des participants à l'enchère. La première enchère aura lieu en octobre 2021, pour l'année de livraison 2025.

¹⁰⁰ De plus amples informations sont disponibles sur le site du SPF Économie (lien supra).

¹⁰¹ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_16_4021

¹⁰² https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_20_1719

protection de l'environnement et à l'énergie¹⁰³. La Commission s'inquiète notamment que « *the measure may discriminate against certain technologies (e.g. renewable capacity) or unfairly limit participation of cross-border capacity* »¹⁰⁴.

6.1.2. Estimation du montant maximal du subside éventuel

Le CRM doit être considéré comme un cas limite pour au moins trois raisons.

- D'une part, comme cela est expliqué ci-dessus, le mécanisme se veut ouvert à toutes les technologies et pas uniquement à celles qui recourent à l'énergie fossile. De ce point de vue, il n'y aurait pas de discrimination en faveur des énergies fossiles.
- Ensuite, même si des centrales au gaz sont soutenues par ce mécanisme, c'est le choix du combustible qui est déterminant. Ainsi, le soutien de centrales ayant recours à du biogaz ou à d'autres sources d'énergie décarbonées n'est pas nécessairement problématique d'un point de vue environnemental.
- Enfin, on peut argumenter que le CRM, même s'il devait avoir recours, au moins en partie, à des énergies fossiles, contribue au développement des sources d'énergies renouvelables en favorisant la gestion de l'intermittence qui caractérise les principales d'entre elles, à savoir les énergies éoliennes et solaires.

Dans tous les cas, étant donné que le mécanisme fait en principe appel à différentes technologies, il n'est pas possible d'estimer ex ante le subside qui sera accordé aux capacités de production ayant spécifiquement recours aux énergies fossiles.

Le montant du subside total qui sera accordé dans le cadre du mécanisme a fait l'objet de différentes estimations. Selon Climact (2019), il serait de l'ordre de 350 à 400 millions d'euros par an. Sur base du modèle développé par PWC (2018), le coût total actualisé du CRM sur 15 années (durée du mécanisme) s'élève à 5,4 milliards d'euros, soit 345 millions d'euros par an¹⁰⁵. En 2018, la CREG avait quant à elle estimé un coût compris entre 614 et 940 millions d'euros¹⁰⁶. Elia tablait sur un coût annuel situé entre 300 à 500 millions d'euros par an. Enfin, des analyses plus récentes aboutissent à un coût annuel estimé entre 238 et 253 millions d'euros par an pendant 15 ans¹⁰⁷.

Ce n'est toutefois que lorsque la première enchère aura lieu, en octobre 2021, que les subsides effectifs pourront être connus et que leur caractère de subvention aux énergies fossiles pourra être déterminé.

¹⁰³ La Commission prévoit de réviser les lignes directrices actuelles afin notamment de les adapter aux nouveaux objectifs fixés par le Green Deal. Une consultation publique sur ce thème s'est clôturée le 7 janvier 2021. La validité des règles actuelles (couvrant la période 2014-2020) a été prolongée d'un an, elles sont donc applicables jusqu'au 31 décembre 2021.

¹⁰⁴ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_20_1719

¹⁰⁵ Le montant de la rémunération de la capacité peut être considéré comme la somme des rémunérations versées aux capacités existantes et celles versées aux nouvelles capacités. Les montants versés pour rémunérer la capacité s'élèvent à 351 millions euros/an, auxquels il faut soustraire les paybacks (5,8 millions euros/an). Ces paybacks sont en effet à déduire de la rémunération de la capacité afin de trouver le coût « net » ou coût total du CRM.

¹⁰⁶ L'estimation de la CREG était basée sur les chiffres de PWC, partant notamment d'une demande de plus en plus importante de nouvelles capacités, ainsi que des résultats des enchères de capacités en Irlande et en Pologne.

¹⁰⁷ Cf article paru dans *de Standaard*, en date du 30 janvier 2021, faisant référence aux estimations contenues dans le rapport de la société Haulogy.

6.2. Fonds BOFAS

BOFAS est le fonds d'assainissement des sols de stations-service publiques, chargé de remédier à la pollution historique des sols contaminés par les stations-service en Belgique et d'assainir les terrains. Le fonds BOFAS apporte, via l'ASBL créée à cette fin, un soutien opérationnel et/ou financier à l'assainissement des terrains pollués. Le fonds BOFAS fait l'objet d'un accord de coopération entre le fédéral et les Régions¹⁰⁸.

Depuis la fin des années 90, les législations régionales imposent des systèmes de prévention de pollution du sol aux stations-service. Cependant, pour un grand nombre des stations-service datant des années 60, le passif de pollution était très important. Bruxelles Environnement a ainsi évalué qu'environ 80 % des stations-service publiques de la Région de Bruxelles-Capitale nécessitaient un assainissement.

Le but de BOFAS étant d'assainir ce passif de pollution, le Fonds a été conçu à la base comme un fonds temporaire. La mesure était d'application sur la période 2004-2019. Plus aucune nouvelle demande d'intervention (demande d'assainissement ou remboursement de frais d'assainissement déjà engagés) ne peut être introduite.

Les coûts d'un assainissement étant évalués à 100.000 euros en moyenne et une partie du passif étant imputable également aux automobilistes (carburant répandu lors de l'approvisionnement), le principe d'un fonds d'assainissement co-financé a été retenu. Ce principe de responsabilité partagée pour la pollution causée, pour le secteur pétrolier et le consommateur final, s'est traduit par une contribution perçue sur l'essence et le diesel, répercutée tant sur la marge bénéficiaire du secteur pétrolier que sur le prix à la pompe.

Le fonds BOFAS a consacré 79 millions d'euros en remboursements de travaux d'assainissement effectués et 210 millions en assainissements¹⁰⁹.

Cette mesure est classée dans les dispositions que nous jugeons limites, car elle vise la conséquence de l'usage de combustibles fossiles, et non leur usage en lui-même. De plus, elle concerne l'apurement d'un passif. La poursuite de l'exploitation de la station-service n'était cependant pas exclue des cas d'intervention du Fonds.

6.3. Fonds PROMAZ¹¹⁰

Ce nouveau fonds sectoriel, en voie de constitution, fait suite au fonds BOFAS.

Le fonds Promaz fait l'objet, comme ce dernier, d'un accord de coopération entre autorités fédérales et régionales¹¹¹. Le mécanisme a pour objectif de contribuer à la réalisation des objectifs des législations régionales en matière d'assainissement des sols¹¹².

Est ici visé l'assainissement des sols pollués lors d'épandements de réservoirs de mazout de chauffage. En Région bruxelloise, selon les chiffres avancés par Bruxelles Environnement, 40 % de pollution des sols

¹⁰⁸ Accord de coopération du 13 décembre 2002 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services.

¹⁰⁹ Voir <https://www.bofas.be/fr>

¹¹⁰ <https://promaz.be/>

¹¹¹ Accord de coopération du 25 juillet 2018 entre l'Etat fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-service et des citernes de gasoil à des fins de chauffage. Remplace l'accord de coopération du 13 décembre 2002 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services.

¹¹² Les obligations relatives à l'utilisation des citernes de gasoil, de même que les obligations de prévention et d'assainissement du sol diffèrent entre régions.

seraient à imputer au mazout. Le coût élevé de l'assainissement de ces sols peut constituer un frein à leur dépollution, d'où la mise en place de ce fonds sectoriel.

Le fonds Promaz prévoit une intervention financière. Les bénéficiaires du fonds sont tout utilisateur final d'un réservoir à mazout présentant un problème d'étanchéité induisant, ou ayant induit, une pollution avérée du sol. Les citernes à mazout ayant été mises hors service peuvent également en bénéficier. Aussi bien les bâtiments résidentiels que les autres bâtiments sont concernés. Le montant des aides financières varie selon le type de bâtiment : jusqu'à 200.000 € pour l'habitation d'un particulier, jusqu'à 100.000 € pour un bâtiment d'un autre type (écoles, entreprises, hôpitaux...).

L'objectif n'est pas de remplacer le recours au mazout par un autre mode de chauffage qui ne soit pas d'origine fossile, dès lors le fonds peut être considéré comme une subvention indirecte aux combustibles fossiles. La subvention couvre par ailleurs un coût externe généré par le particulier utilisant une citerne au mazout et la réparation du dommage qui, normalement, lui incomberait.

7. Consolidation des résultats

Le Tableau 22 liste les subventions recensées dans ce rapport. Nous avons visé à être autant que possible exhaustifs pour les subventions directes. Pour les subventions indirectes, nous n'avons pu être exhaustifs et le choix des cas traités ne doit pas être interprété comme un ordre de priorité. Il a davantage été dicté par les données disponibles et par la complexité des différents cas, notamment pour le transport. Les cas limites ne sont pas repris ici.

Les tableaux et graphiques présentent des chiffres pour les cinq dernières années. Pour certaines rubriques, les données n'étaient pas disponibles pour toute la période et des extrapolations ont été faites¹¹³.

Les subventions directes s'élèvent à 11.202 millions € pour l'année 2019, soit 2,4 points de PIB et sont en diminution sur les cinq années pour lesquelles les données sont reprises dans ce tableau. Entre 2015 et 2019, elles ont diminué de 3,2 % à 2,4 % du PIB, soit une diminution d'un quart. Les tableaux et graphiques ci-après en donnent le détail par instrument et par produit.

Les subventions indirectes s'élèvent à 0,4 % du PIB et le poste principal est constitué par le régime fiscal des voitures de société.

Le Tableau 22 détaille les **subventions directes** selon l'instrument utilisé et cette catégorisation fait également l'objet du Graphique 13.

Les subventions octroyées sous forme de transferts s'élèvent à 182 millions € en 2019 et sont en légère hausse sur les cinq dernières années¹¹⁴. Il s'agit de transferts aux particuliers et elles ont des objectifs sociaux. Les cartes carburant sont la seule subvention directe recensée qui est octroyée par les impôts sur les revenus. Le montant estimé est de 480 millions € en 2019 et il s'inscrit en hausse sur les cinq dernières années, du fait du nombre croissant de voitures de société. Pour la TVA, la seule subvention directe à recenser est le taux réduit appliqué sur la consommation finale de charbon et le montant est dérisoire, du fait de la très faible utilisation de ce vecteur énergétique.

Les accises sont clairement l'instrument majeur utilisé pour octroyer les subventions aux énergies fossiles. Les exonérations et taux réduits d'accises sont évalués à 10.535 millions € en 2019 et sont en diminution sur les cinq dernières années. C'est de cette rubrique que vient d'ailleurs la diminution constatée sur l'ensemble des subventions directes.

Comme pour toutes les dépenses fiscales, le montant estimé est fonction du point de référence retenu, le « benchmark ». Comme indiqué ci-dessus, nous avons considéré qu'il n'y avait pas d'arguments justifiant des écarts de taux de taxation entre produits énergétiques. Nous avons alors retenu comme point de référence le taux de taxation de l'essence sans plomb et réalisé la comparaison des taux en exprimant ceux-ci en unité énergétique.

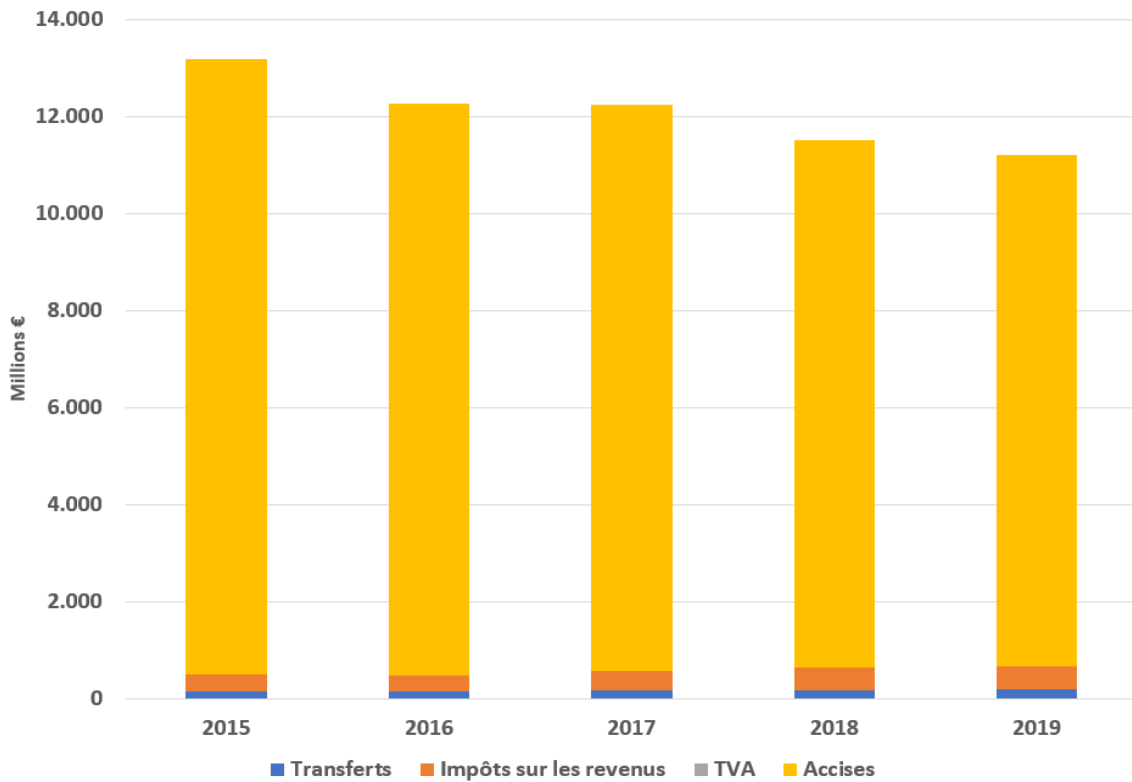
¹¹³ Il s'agit des postes repris sous la rubrique « subventions sur consommation intermédiaires » ainsi que pour les voitures de sociétés et pour l'exonération de TVA sur les billets d'avion. L'impact de l'exonération d'accises sur le kérosène est extrapolé sur les années 2016-2019 sur base du nombre de vols. Pour les autres postes d'exonérations portant sur la consommation intermédiaire, les méthodes d'extrapolation ont été mentionnées ci-dessus (voir pages 53 et suivantes). Pour les voitures de société, l'extrapolation sur les deux dernières années est faite sur base d'un indice des prix des voitures (fourni par STATBEL) et de celle du parc automobile, en maintenant constante la part des voitures de sociétés dans celui-ci. Le montant de l'exonération de TVA sur les billets d'avion est extrapolé sur 2016-2019 sur base de l'évolution du nombre de passagers.

¹¹⁴ Ce montant diffère de celui indiqué ci-dessus au Tableau 3, page 12. Dans ce tableau, les subventions relatives à l'électricité sont reprises pour leur intégralité. Nous ne les prenons en compte ici qu'à concurrence de la proportion des énergies fossiles dans le mix énergétique, estimée à 34,4 %.

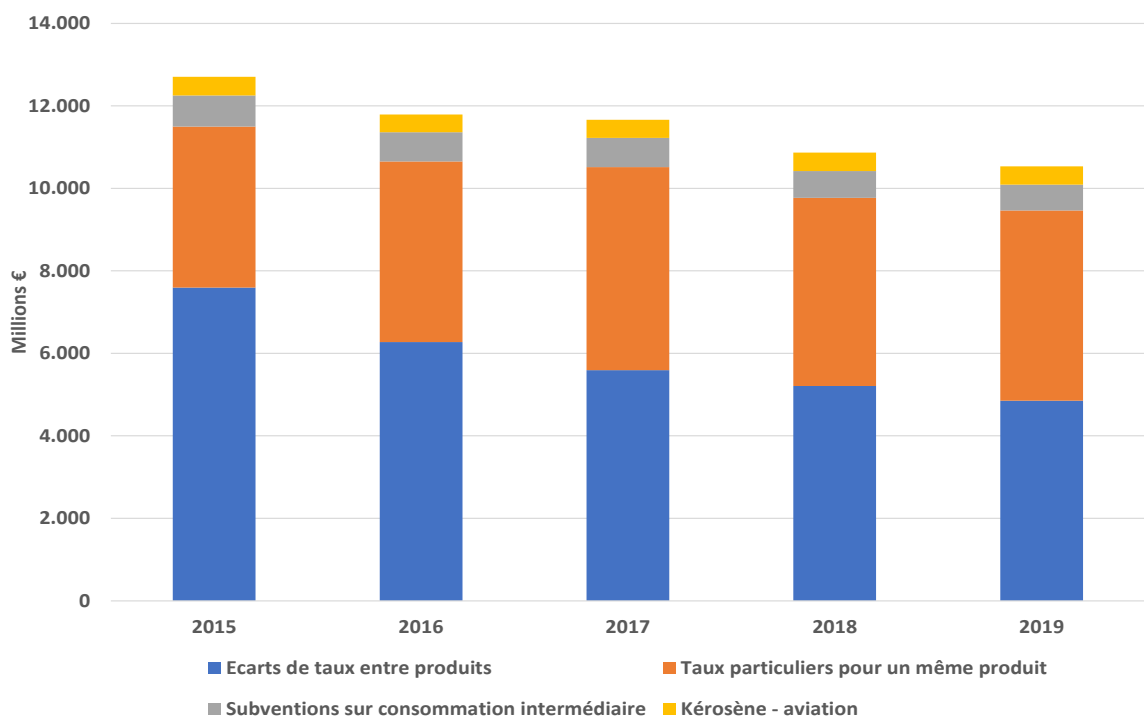
**Tableau 22 - Détail des subventions aux énergies fossiles
(en millions d'euros)**

	2015	2016	2017	2018	2019
Subventions directes					
Transferts	135,1	147,4	154,8	159,8	181,9
Tarif social - Gaz naturel	59,0	65,0	70,0	74,0	89,0
Tarif social - Électricité	25,5	33,7	35,1	36,1	39,2
Fonds CPAS de support d'accès à l'énergie - gaz naturel	22,0	22,0	22,0	22,0	25,0
Fonds CPAS de support d'accès à l'énergie - électricité	10,7	10,7	10,7	10,7	11,7
Fonds Mazout	18,0	16,0	17,0	17,0	17,0
Impôts sur le revenu	348,4	327,4	412,2	472,0	480,8
Cartes carburant	348,4	327,4	412,2	472,0	480,8
TVA	4,0	4,0	4,3	4,6	4,5
Taux réduit sur le charbon	4,0	4,0	4,3	4,6	4,5
Accises	12.703,3	11.788,6	11.664,0	10.866,7	10.534,6
<i>Écarts de taux entre produits</i>					
Gasoil	1.638,0	1.441,8	1.043,8	690,0	399,3
Kérosène	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Fioul lourd	5,3	26,1	23,7	22,5	17,4
LPG	9,3	5,9	8,0	5,7	4,6
Gaz naturel	5.610,1	4.706,5	4.517,8	4.483,7	4.385,1
Houille et coke	332,1	95,3	0,2	8,6	46,5
<i>Sous-total</i>	<i>7.594,7</i>	<i>6.275,6</i>	<i>5.593,5</i>	<i>5.210,6</i>	<i>4.852,9</i>
<i>Taux particuliers pour un même produit</i>					
Mazout de chauffage	2.586,5	2.385,6	2.530,9	2.262,7	2.126,7
Gasoil - utilisations industrielles et commerciales	370,7	361,6	428,0	385,8	415,0
Remboursement de diesel professionnel	812,3	692,7	700,8	666,3	981,0
Kérosène utilisé comme combustible	33,3	32,3	32,4	32,4	30,6
Kérosène utilisé comme carburant	3,7	3,9	5,0	4,0	2,9
LPG utilisé comme combustible	94,6	99,4	101,7	102,8	92,8
Gaz naturel au taux réduit	0,0	801,3	1.122,9	1.104,8	964,1
<i>Sous-total</i>	<i>3.901,0</i>	<i>4.376,8</i>	<i>4.921,7</i>	<i>4.558,7</i>	<i>4.613,0</i>
<i>Subventions sur consommation intermédiaire</i>					
Fabrication, développement, essais et entretien aéronefs et navires	28,0	26,9	28,8	27,3	27,5
Transport ferroviaire	21,6	19,3	17,7	17,1	17,7
Navigation intérieure	168,3	153,7	136,1	147,8	133,0
Activités de dragage	86,2	87,2	87,6	89,1	89,5
Travaux agricoles et horticoles, pisciculture et sylviculture	453,5	422,2	436,2	370,9	354,4
<i>Sous-total</i>	<i>757,6</i>	<i>709,3</i>	<i>706,5</i>	<i>652,2</i>	<i>622,2</i>
<i>Exemption kérosène - aviation</i>	<i>450,0</i>	<i>426,8</i>	<i>442,3</i>	<i>445,2</i>	<i>446,5</i>
Total des subventions directes	13.190,8	12.267,4	12.235,2	11.503,1	11.201,8
En % PIB	3,2 %	2,9 %	2,7 %	2,5 %	2,4 %
Subventions indirectes					
Voitures de sociétés	1.541,1	1.670,0	1.781,3	1.821,4	1.873,9
TVA - exonération billets d'avion	202,0	194,1	213,8	222,2	228,3
Total des subventions indirectes	1.743,1	1.864,2	1.995,1	2.043,6	2.102,2
En % PIB	0,4 %	0,4 %	0,4 %	0,4 %	0,4 %

Graphique 13 - Subventions directes aux énergies fossiles, par instrument (2015-2019)



Graphique 14 - Subventions aux énergies fossiles, accises, par catégorie de subventions (2015-2019)



Graphique 14 détaille les subventions « accises » en plusieurs rubriques.

- La première provient des écarts de taux entre produits. Le montant correspondant est de 4.853 millions € en 2019 et il s'inscrit en nette diminution sur les cinq dernières années : il était de 7.595 millions € en 2015. Cette diminution s'explique par la hausse des accises sur le diesel qui ont convergé vers celles appliquées à l'essence sans plomb, qui constituent ici le point de référence¹¹⁵. La part plus importante des subventions provenant des écarts de taux entre produits provient toutefois de la faible taxation du gaz naturel.
- Les taux particuliers pour un même produit font l'objet de la deuxième rubrique¹¹⁶. Le montant de cette catégorie de subventions est estimé à 4.613 millions € en 2019 et s'inscrit lui en hausse sur les cinq dernières années. Les trois principaux postes sont l'exonération d'accises sur le mazout de chauffage, les remboursements de diesel professionnel et le taux réduit pour le gaz naturel.
- Une troisième catégorie reprend des subventions sur la consommation intermédiaire qui ne sont pas reprises dans l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales et dont l'estimation repose donc sur d'autres sources. Le montant de ces subventions est ainsi estimé à 622 millions € en 2019. L'agriculture (et autres activités) est le poste principal, suivi par la navigation intérieure.
- La dernière rubrique concerne l'exemption d'accises sur le kérosène. Le montant de la subvention est estimé à 447 millions € en 2019.

Les subventions sur les accises sont catégorisées par produit au Graphique 15.

L'essentiel des subventions porte sur le diesel et sur le gaz naturel.

Pour le diesel, une part provient de l'écart de taxation qui subsiste (en unité énergétique) par rapport à l'essence sans plomb. L'essentiel provient toutefois des régimes particuliers dont bénéficient le mazout de chauffage, le diesel professionnel et le secteur de l'agriculture et de la sylviculture. Pour le gaz naturel, la subvention provient de la sous-taxation générale, par rapport au point de référence de l'essence sans plomb, et du taux réduit appliqué à ce vecteur d'énergie dans le cadre d'accords de branche.

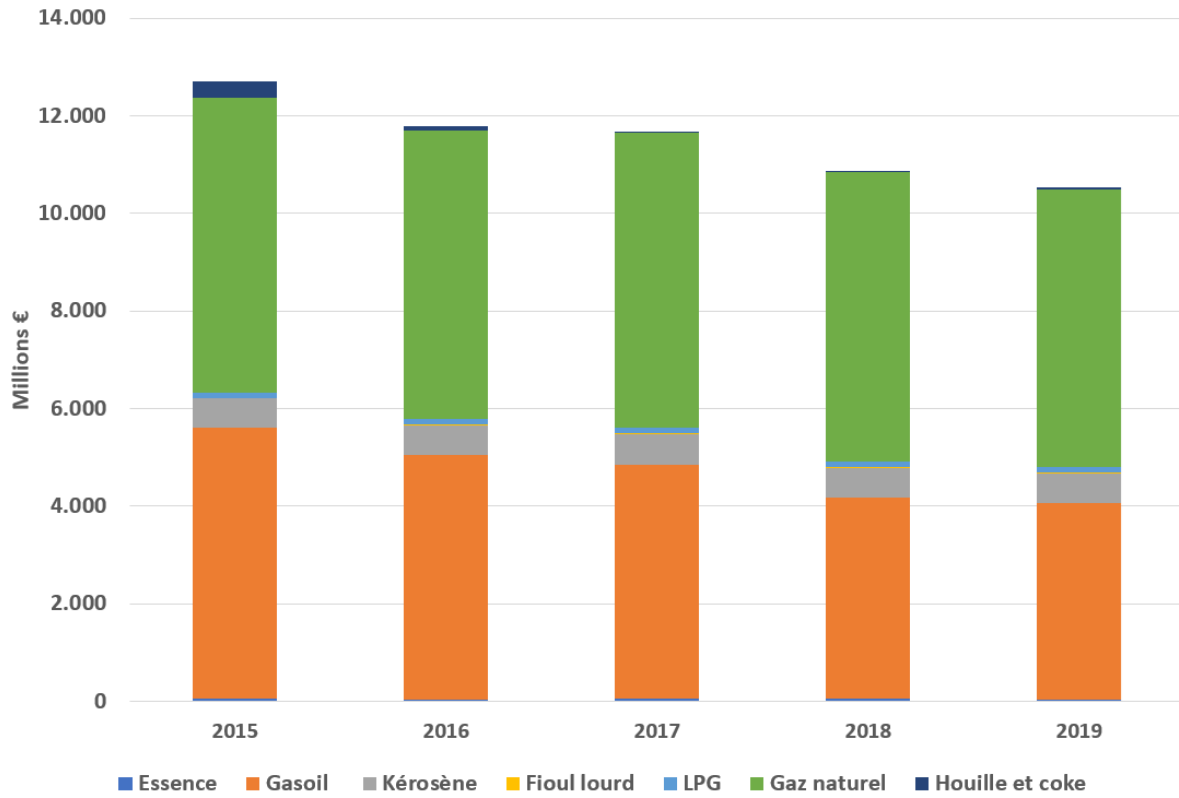
L'ensemble des subventions peut être réparti entre les grands secteurs que sont le transport, l'industrie, le bâtiment et le secteur de l'agriculture et autres activités. Le

Graphique 16 donne le résultat de cette ventilation pour l'année 2019. Il comprend tant les subventions directes que les subventions indirectes.

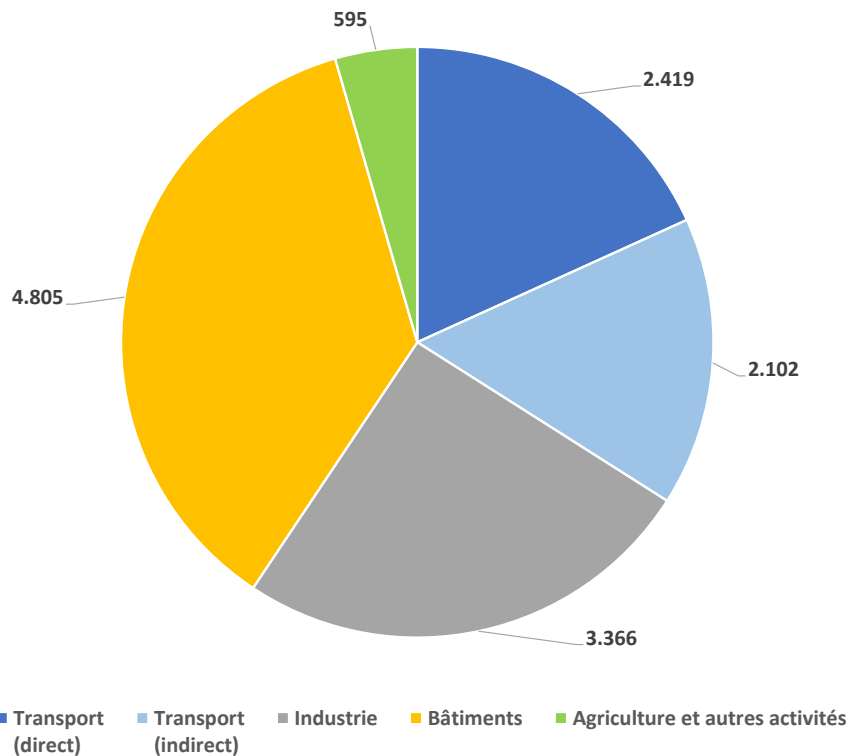
¹¹⁵ A noter toutefois que l'égalisation n'est pas réalisée en unité énergétique (Tep) mais bien en volume, ce qui laisse subsister un montant de subvention au diesel en fin de période.

¹¹⁶ Ces subventions sont recensées dans l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales mais le montant de la subvention n'est pas le même que dans ce rapport, du fait de points de référence différents.

Graphique 15 - Subventions aux énergies fossiles - accises par produit (2015-2019)



Graphique 16 - Répartition des subventions par secteur, 2019 (millions d'euros)



Le secteur du transport bénéficie de 2.419 millions € de subventions directes, soit 22 % du total de celles-ci. Les subventions indirectes dont bénéficie ce secteur s'élèvent à 2.197 millions €. Les autres secteurs ne bénéficient que de subventions directes, l'industrie pour 3.386 millions € (30 % des subventions directes), les bâtiments pour 4.805 millions € (43 %) et l'agriculture (et autres activités) pour 595 millions € (5 %). Ces montants et ratios doivent être mis en rapport avec l'importance relative des différents secteurs ou activités concernées. Il faut ainsi se rappeler que l'agriculture ne représente, en 2019, que 0,3 % de la valeur ajoutée produite par l'ensemble de l'économie.

Le Tableau 23 donne le détail des principaux postes, pour chacun de ces secteurs, pour l'année 2019.

Tableau 23 - Détail des principaux postes de subventions par secteur (2019)

	Millions €	% du sous-total
Transport		
Cartes carburant	480,8	19,9 %
Écart de taux de base entre produits	267,1	11,0 %
Remboursements de diesel professionnel	981,0	40,6 %
Exonération navigation intérieure	133,0	5,5 %
Exonération dragage	89,5	3,7 %
Exonération accises kérosène aviation	446,5	18,5 %
Autres	20,7	0,9 %
<i>Sous-total - subventions directes</i>	<i>2.418,6</i>	<i>100,0 %</i>
Voitures de sociétés	1.968,3	
TVA Exonération des billets d'avion	228,3	
<i>Sous-total – subventions indirectes</i>	<i>2.196,5</i>	
Total Transport	4.615,1	
Industrie		
Écart de taux de base entre produits	1.887,7	56,1 %
Taux réduit gasoil	415,0	12,3 %
Taux réduit gaz naturel	964,1	28,6 %
Autres	98,9	2,9 %
Total Industrie	3.365,7	100,0 %
Bâtiments		
Transferts aux particuliers (tarifs sociaux e.a)	181,9	3,8 %
Écart de taux de base entre produits	2.440,3	50,8 %
Exonération mazout de chauffage	2.126,7	44,3 %
Autres	56,4	1,2 %
Total Bâtiments	4.805,3	100,0 %
Agriculture et autres activités		
Écart de taux de base entre produits	240,4	40,4 %
Exonérations sur consommation intermédiaire	354,4	59,6 %
Total Agriculture et autres activités	594,8	100,0 %

Dans le secteur du transport, le poste le plus important des subventions directes est celui du remboursement du diesel professionnel qui représente à lui seul 40 % du total des subventions directes dont ce secteur bénéficie. Viennent ensuite les cartes carburant et l'exonération d'accises sur le kérosène dont bénéficie l'aviation. Les exonérations sectorielles ne forment qu'une faible part du total des subventions, mais peuvent être relativement importantes par rapport à l'activité de ces secteurs. L'impact des écarts de taux entre produits est ici relativement limité vu le faible écart de taxation entre essence et diesel qui sont les deux principaux carburants concernés.

Dans l'industrie, plus de la moitié (56 %) des subventions directes proviennent des écarts de taux entre produits et plus particulièrement de la faible taxation du gaz naturel. Le taux réduit appliqué à celui-ci pour certaines entreprises forme le deuxième poste en importance.

Dans le secteur des bâtiments, les deux postes principaux sont les subventions provenant des écarts de taux entre produits et l'exonération du mazout de chauffage. Le premier concerne essentiellement le gaz naturel.

Enfin, deux postes sont à mentionner pour l'agriculture et autres activités. La sous-taxation du gaz naturel (écarts de taux entre produits) représente 40 % du total et les régimes sectoriels 60 %.

Comme indiqué en introduction, ce rapport répond à la première exigence du Plan national énergie climat, à savoir le recensement des subventions. Dans cette optique, le critère d'identification est le fait de subventionner, directement ou indirectement, le recours aux énergies fossiles.

Le recensement a fait apparaître un problème de transparence. La plus grande part des subventions sont en effet octroyées par la voie fiscale. Or, les « dépenses fiscales » ne sont pas directement identifiables, à l'inverse des dépenses budgétaires, car les recettes fiscales sont exprimées nettes de pertes en recettes provenant des dépenses fiscales. De plus, il est apparu qu'une part substantielle des subventions octroyées par la voie fiscale n'était pas quantifiée dans l'Inventaire fédéral des dépenses fiscales.

La seconde exigence du Plan national énergie climat concerne le phasing-out de ces subventions. Lors de cette seconde étape, il y aura lieu de tenir compte des objectifs particuliers de certaines subventions, notamment des objectifs sociaux. Leur réforme doit concilier la suppression des effets dommageables à l'environnement avec l'atteinte par d'autres moyens, non néfastes à l'environnement, des objectifs particuliers identifiés.

8. Bibliographie

BACHUS K. (2016), *Vergroening van het belastingstelsel in Vlaanderen, studie uitgevoerd in opdracht van de Vlaamse Milieumaatschappij*. MIRA. Leuven: HIVA-KU Leuven.

BUREAU FEDERAL DU PLAN (2019), *Quelle priorité pour un développement durable ? Rapport sur le développement durable 2019. État des lieux et évaluation*.

DAUBRESSE C., HOORNAERT B., FRANCKX L., LAINE B et VAN STEENBERGEN A. (2018), *Description et utilisation du modèle PLANET*, Bureau fédéral du Plan, WP 6 DC2019.

CASTAIGNE M., CORNELIS E., DE WITTE A., MACHARIS C., PAULY, X., RAME EFFERS, K., TOINT, Ph. WETS, G. (2009), *Professional mobility and company car ownership, « Romoco » final report*, Belgian Science Policy, Research Programme Science for a Sustainable Development, Brussels; 126 p.

CE DELFT (2011), *Blends in beeld. Een analysis van de bunkerolieketen*.

CE DELFT (2019), *Taxes in the field of aviation and their impact*, Final Report.

CLEMENTS B. e.a. (2013), *Energy Subsidy Reform: Lessons and Implications*. Washington: International Monetary Fund.

CHAMBRE DES REPRESENTANTS (2020), *Inventaire 2018 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État*, Doc 55 1577/006

CLIMACT (2019), *Fossil fuel subsidies: hidden impediments on Belgian climate objectives*.

COADY D., PARRY I., SEARS L., SHANG B. (2015), *How large are global energy subsidies*, Working Paper 15/105, Washington DC: International Monetary Fund.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2009), *La politique fiscale et l'environnement*, SPF Finances, Bruxelles. https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/sites/default/files/public/publications/csf_fisc_2009_09.pdf

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2020), *Réduction des prélèvements sur le travail et possibilités de financement*, SPF Finances, Bruxelles. - <https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publication/avis-reduction-des-prelevements-sur-le-travail-et-les-possibilites-de-financement>

COPENHAGEN ECONOMICS (2009), *Company car taxation – subsidies, welfare, and environment*. Taxation Paper No. 22, Directorate – General for Taxation and Customs Union.

COMMISSION DE REGULATION DE L'ÉLECTRICITE ET DU GAZ (2019), *Étude sur le poids de la facture d'électricité et de gaz naturel dans le budget des ménages belges en 2018. Étude (F)2012*.

ELIA (2019), *Étude de l'adéquation et estimation du besoin de flexibilité du système électrique belge. Période 2020-2030*.

EUROPEAN COMMISSION (2019), *Taxes in the Field of Aviation and Their impact: final report*, Publications Office of the European Union, Luxembourg. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0b1c6cdd-88d3-11e9-9369-01aa75ed71a1>

FEBIAC (2020), *Datadigest : Évolution des immatriculations de voitures neuves par type de propriétaire et par région*.

- FONDATION ROI BAUDOUIIN, *Baromètre de la précarité énergétique et hydrique*, 2020.
- HARDING M. (2014), *Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs*, OECD Taxation Working Papers, No. 20, OECD Publishing, Paris.
- HEMMINGS B., PACHE E., FORSYTH P., MUNDACA G., STRAND J. and KÅGESON, P. *Taxing aviation fuel : back to the future?*, Transport and Environment 2020.
https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/2020_06_Study_for_TE_Taxing_aviation_fuel_final.PDF
- INTERNATIONAL INSTITUTE FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT (2009), *Measuring Energy Subsidies using the price-gap approach. What does it leave out?*
- LAINE B. ET VAN STEENBERGEN A. (2016), *The fiscal treatment of company cars in Belgium: effects on car demand, travel behaviour and external costs*. In: *Working paper*. No 3-16, Bureau fédéral du Plan.
- LAINE B. ET VAN STEENBERGEN A. (2016), *Commuting subsidies in Belgium. Implementation in the PLANET model*. In: *Working Paper*. No 11-16, Bureau fédéral du Plan.
- LAINE B. ET VAN STEENBERGEN A. (2017), *Tax Expenditure and the Cost of Labour Taxation: An application to company car taxation*. In: *Working paper*. No 7-17, Bureau fédéral du Plan.
- MAY X. (2017), *L'épineuse question du nombre de voitures de société en Belgique*. In: *Brussels Studies*. Fact Sheets, No 113.
- MAY X. (2019), *Les voitures de société. Diagnostics et enjeux d'un régime fiscal*, In: *Brussels Studies*, Notes de synthèse.
- OCDE (2020), *Études économiques de l'OCDE : Belgique*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2018), *Companion to the Inventory of Support Measures For Fossil Fuels*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2020), *Taxing wages 2018-2019*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2021), *Environmental Performance Review: Belgium*, OECD publishing, Paris.
- PARRY I. (2014), *Getting Energy Prices Right: From Principle to Practice*. Washington: International Monetary Fund.
- PRINCEN S. (2017), *Taxation of Company Cars in Belgium – Room to Reduce their Favourable Treatment*. In: *European Economy Economic Brief*. European Commission. 05/2017. No 26.
- PWC (2018), *Détermination du mécanisme de rémunération de la capacité belge et préparation du cadre législatif*.
- SPF FINANCES (2020), *Inventaire 2018 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État* :
https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres/inventaire_depenses_fiscales_federales
- TRANSPORT AND ENVIRONMENT (2018), *How the undertaxed, polluting aviation sector can fix the EU budget ?*
- TRANSPORT AND ENVIRONMENT (2020), *Kerosene taxation. How to implement it in Europe today?*
- WTO (1994), *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, Geneva: World Trade Organization.

9. Liste des abréviations

ASA	Air Service Agreement
ATN	Avantage de toute nature
BRUGEL	Commission de régulation bruxelloise pour les marchés du gaz et de l'électricité
CREG	Commission de Régulation du Gaz et de l'Électricité
CRM	Capacity Remuneration Mechanism
CSF	Conseil supérieur des Finances
CWaPE	Commission wallonne pour l'Énergie
EBM	Enquête sur les budgets des ménages
EU ETS	EU Emissions Trading System
FEBIAC	Fédération Belge et Luxembourgeoise de l'Industrie de l'Automobile et du Cycle
FMI	Fonds monétaire international
GJ	Gigajoule
GRD	Gestionnaire de réseau de distribution
IEW	Inter-Environnement Wallonie
IPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
ISoc	Impôt des sociétés
LPG	Liquid petroleum gas
OACI	Organisation de l'aviation civile internationale
OMC	Organisation mondiale du commerce
PNEC	Plan national énergie climat
RWADE	Réseau wallon pour l'accès durable à l'énergie
SDG	Sustainable Development Goals Indicators
SILC	European Union Statistics on Income and Living Conditions (EU SILC)
TCO	Total Cost of Ownership
TEP	Tonne équivalent pétrole
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UNFCCC	United Nations Framework Convention on Climate Change
VREG	Vlaamse Regulator van de Elektriciteits- en Gasmarkt

10. Annexes

Annexe 1 - Les bénéficiaires du tarif social : critères fédéraux

Les bénéficiaires du tarif social sont appelés « clients protégés ». On distingue les clients protégés fédéraux et les clients protégés régionaux. Les Régions ont effectivement la possibilité de définir des critères d'octroi supplémentaires¹¹⁷. Le tarif social fédéral pour l'électricité et/ou le gaz naturel est octroyé à des personnes ou ménages qui bénéficient d'une des allocations spécifiques énumérées ci-dessous¹¹⁸.

CATEGORIE 1 - OCTROI PAR LE SERVICE PUBLIC FEDERAL SECURITE SOCIALE :

- Allocation pour personnes handicapées suite à une incapacité permanente de travail d'au moins 65 % ;
- Allocation familiale supplémentaire pour les enfants atteints d'une incapacité physique ou mentale d'au moins 66 % ;
- Allocation pour l'aide d'une tierce personne ;
- Allocation d'aide aux personnes âgées ;
- Allocation de remplacement de revenus ;
- Allocation d'intégration.

CATEGORIE 2 - OCTROI PAR LE SERVICE FEDERAL DES PENSIONS :

- Allocation pour personnes handicapées suite à une incapacité permanente de travail d'au moins 65 % (une allocation complémentaire ou une allocation de complément du revenu garanti) ;
- Garantie de revenus aux personnes âgées (GRAPA) ;
- Revenu garanti aux personnes âgées ;
- Allocation pour l'aide d'une tierce personne.

CATEGORIE 3 - OCTROI PAR UN CPAS :

- Bénéficiaires du droit à l'intégration sociale ;
- Aide sociale financière à la personne qui est inscrite au registre des étrangers avec une autorisation de séjour illimitée et qui, en raison de sa nationalité, ne peut être considérée comme ayant droit à l'intégration sociale ;
- Aide sociale partiellement ou totalement prise en charge par l'État fédéral ;
- Allocation (avance) d'attente du revenu garanti aux personnes âgées, de la garantie de revenus aux personnes âgées ou d'une allocation de handicapés.

¹¹⁷ Voir l'encadré en page 7.

¹¹⁸ <https://www.creg.be/fr/consommateur/tarifs-et-prix/tarif-social>

CATEGORIE 4

Locataires d'immeubles à appartements dont le chauffage au gaz naturel est assuré par une installation collective, lorsque les logements sont donnés en location à des fins sociales par une société de logement reconnue.

EXCLUSIONS

Le tarif social pour l'électricité et/ou le gaz naturel ne s'applique pas aux résidences secondaires, aux parties communes des immeubles d'appartements, aux clients professionnels, aux clients occasionnels/raccordements provisoires.

Annexe 2 - Le budget mobilité en alternative à la voiture de société

Le budget mobilité est un budget virtuel basé sur l'estimation du coût annuel total (*Total Cost of Ownership*, ci-après TCO) de la voiture de société pour l'employeur, carburant inclus. Ce TCO comprend le prix mensuel de leasing ou de la location de la voiture, mais également tous les frais de carburant, les assurances, la cotisation sociale sur les voitures de sociétés (voir ci-dessus), la TVA non déductible, l'impôt des sociétés sur les frais de voiture non déductibles, etc.

- Lorsque l'employeur est propriétaire de la voiture de société, le coût de financement est remplacé par un amortissement annuel de 20 %. Dans ce contexte, il y a lieu de tenir compte du coût réel pour l'employeur de la voiture de société, y compris donc les options et accessoires facturés, les remises accordées, la TVA non déductible, etc. Une fois établi, ce montant est imputé sur le budget mobilité sur une base annuelle. La durée d'amortissement de la voiture de société restituée ou de la voiture de société à laquelle le travailleur a droit n'est pas pertinente à cet égard.
- Lorsque le travailleur paie une contribution pour l'utilisation à des fins privées de la voiture de société, celle-ci est déduite du TCO¹¹⁹.

Seuls les travailleurs salariés peuvent bénéficier du système de budget mobilité.

L'imposition dépend du « pilier ».

- 1^{er} pilier : une voiture de société moins polluante. Le mode d'imposition est identique à celui de la voiture de société plus polluante.
- 2^e pilier : des moyens de transport durables. Les moyens de transport définis par arrêté royal, mais aussi les frais de logement tels que le loyer ou le remboursement d'emprunt hypothécaire. Cette indemnité est exonérée sur le plan fiscal et sur le plan social.
- 3^e pilier : indemnité monétaire exonérée d'impôt, mais soumise aux cotisations sociales à hauteur de 38,07 %, soit la somme du taux normal des cotisations personnelles et patronales de sécurité sociale.

¹¹⁹ SPF Emploi et al., 2020, *Le budget mobilité, Montant du budget mobilité*, <https://lebudgetmobiliite.be/fr/6-quel-est-le-montant-du-budget-mobilite#ampleur>

Tableau 24 - Régime fiscal comparé des salaires et des voitures de société

	Cotisations patronales	Déductibilité à l'impôt des sociétés	Cotisations sociales personnelles	Impôt sur le revenu
L'utilisateur est un salarié				
Salaires	Due au taux plein avec éventuellement application des réductions	Intégrale	Due au taux plein avec éventuellement application des réductions	Taxation intégrale avec déduction des charges forfaitaires ou réelles
Voitures de société	Cotisation de solidarité	60 % si carte carburant 83 % en l'absence de carte carburant ou lorsque l'utilisateur prend en charge les frais de carburant	Néant	ATN plafonné, taxé comme un salaire
Budget mobilité Pilier I	Même régime que voiture de société	Même régime que voiture de société	Même régime que voiture de société	Même régime que voiture de société
Budget mobilité Pilier II	Exonéré	Intégrale	Exonéré	Exonéré
Budget Mobilité Pilier III	Due au taux plein	Intégrale	Due au taux plein	Exonéré
L'utilisateur est un dirigeant d'entreprise				
Rémunérations dirigeant d'entreprise	Non applicable	Même règle que pour les salariés	Due au taux plein (nul si > plafond)	Taxation intégrale avec charges réelles ou forfaitaires
Voiture de société	Non applicable	Même règle que pour les salariés	Due au taux plein (nul si > plafond)	ATN plafonné, taxé comme rémunération
Budget mobilité	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable