

Le rapport du groupe d'experts sur la fiscalité des véhicules en Région de Bruxelles-Capitale

par
Fanny VANRYKEL¹

Aspirante F.R.S.-F.N.R.S. rattachée au Tax Institute de l'ULiège
et chercheuse associée au CEREC Saint Louis

Introduction

De manière croissante, la fiscalité est utilisée, de manière dissuasive ou incitative, pour la poursuite d'objectifs environnementaux, l'impôt s'éloignant alors de sa fonction première qui est de nature budgétaire². Ce faisant, l'instrument fiscal tend à influencer les contribuables vers des attitudes plus « vertes », plus respectueuses de l'environnement. La Région de Bruxelles-Capitale, désireuse de rendre son parc automobile plus performant sur le plan environnemental a décidé, au début de la législature 2014-2019, de réformer ses taxes de circulation. À cette fin, une Taskforce composée d'experts en fiscalité et en sciences de l'environnement a été mise en place, en vue d'élaborer une proposition de réforme sur le verdissement des taxes de circulation et de mise en circulation en Région de Bruxelles-Capitale³. Le rapport rendu, qui fait l'objet de cet exposé, a été présenté au Parlement bruxellois le 4 juin 2018⁴. Nous portons l'attention du lecteur sur le fait que le propos du rapport n'est pas en vigueur ; il s'agit de recommandations pour lesquelles une action législative est encore requise. En particulier, la présente contribution s'attache à introduire les éléments de contexte sous-tendant la réforme (1.), pour ensuite exposer le contenu du rapport final de la Taskforce (2.). Enfin, plusieurs éléments de discussion et de conclusion sont présentés (3.).

1. Éléments de contexte

Depuis plusieurs années, la Région de Bruxelles-Capitale entend réformer les taxes de circulation qui relèvent de sa compétence, c'est-à-dire la taxe de mise en circulation (TMC) et la taxe de circulation annuelle (TCA). Bruxelles-Capitale est en effet la dernière des trois Régions à ne pas avoir encore repris le service de ces taxes, dont la compétence lui a pourtant été attribuée en 2001⁵. Les TMC et TCA étant des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la loi spéciale de financement⁶, les Régions bénéficient à leur égard d'une autonomie étendue ; elles disposent du pouvoir exclusif d'en modifier le taux, la base d'imposition et les exonérations, mais pas la matière imposable ni les redevables⁷. Sur la base de cette compétence, la Région flamande a réformé la base d'imposition de ses taxes de circulation en fonction de paramètres environnementaux, selon une méthode de calcul néanmoins complexe. La Région wallonne a, quant à elle, opté pour un système de bonus-malus sur la base des émissions de CO₂ des véhicules, remplacé par la suite par un malus uniquement⁸. Les taxes de circulation bruxelloises, au contraire, dépendent toujours de la puissance du véhicule, dont le montant dû est inversement proportionnel à l'âge, ce qui peut entraîner un vieillissement du parc automobile bruxellois.

- (1) L'auteure réalise sa thèse en droit fiscal sur « Les solutions innovantes en faveur de la mobilité durable », sous la co-promotion du Professeur Bourgeois (ULiège) et du Professeur Ernst (ULiège). Elle peut être contactée à l'adresse suivante : fanny.vanrykel@uliege.be.
- (2) A. PIRLOT et J. AUTENNE, « Quand la fiscalité se met au vert... », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 11-32.
- (3) À savoir Cathy Macharis, Dirk Lauwers, Marc Bourgeois, Michel Martens, Michel Hubert, et Walter Hecq.
- (4) Bruxelles fiscalité, « Rapport final : Taskforce sur le verdissement des taxes de circulation », 2018, https://share.parlement.brussels/file_transfer/f.php?h=3seO3QTR&d=1, dernière consultation le 6 août 2018.
- (5) Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions, *M.B.*, 3 août 2001, art. 3.
- (6) Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.
- (7) Sur la question de la détermination de la matière imposable, voir M. BOURGEOIS, D. DARTE, B. BAYENET, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, 993 p. et plus spécifiquement pp. 137 et s. ; M. BOURGEOIS, « La "matière imposable" des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *op. cit.*, spéc. pp. 236-241 ; A. GOEGBUER, « Het begrip belastbare materie: analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884.
- (8) Un système d'« éco-bonus », introduit en 2008, donnait le droit à une intervention financière aux personnes qui mettaient en circulation un véhicule dont les émissions de CO₂ étaient inférieures à celles de leur précédent véhicule (en cas de remplacement) ou à celles de la moyenne des véhicules (pour les autres cas). Ce régime a été abrogé par le décret-programme du 29 décembre 2014, *M.B.*, 29 décembre 2014.

Dans l'accord de majorité pour la période 2014-2019, le gouvernement bruxellois a exprimé la volonté d'améliorer la qualité de l'air et de réduire la congestion routière sur son territoire⁹. Pour ce faire, il préconise le recours aux taxes de circulation, appelant à les réformer en vue de valoriser les véhicules performants au niveau environnemental, mais exclut par contre l'introduction d'un péage urbain. Ce souhait est répété dans la décision du 22 octobre 2015, par laquelle le gouvernement bruxellois définit les lignes directrices d'une future réforme : développer une fiscalité automobile qui décourage l'achat et l'usage de véhicules polluants, sans toucher les Bruxellois les moins nantis. Le gouvernement met en évidence, en particulier, les objectifs suivants :

- améliorer la performance environnementale des véhicules (objectif environnemental) ;
- favoriser la mobilité à Bruxelles ;
- rendre la fiscalité régionale plus juste, plus simple, et plus avantageuse pour les Bruxellois ;
- tenir compte de l'impact social des mesures proposées et des défis liés à la composition du parc automobile bruxellois, et ;
- prendre en compte la nécessité de conclure un accord de coopération avec les deux autres Régions pour réviser la fiscalité des véhicules de leasing. En effet, lorsque le redevable est une société, entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de *leasing*, l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après loi spéciale de financement) soumet la modification des TCA et TMC à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions. Dès lors, la Région de Bruxelles-Capitale ne peut pas, seule, réformer les TMC et TCA s'appliquant aux véhicules pris en leasing, même lorsque le redevable – la société de leasing – a son siège sur son territoire.

Les préoccupations du gouvernement bruxellois, on le voit, sont multiples et ne s'avèrent pas nécessairement aisées à concilier.

Dans cette perspective, une Taskforce composée de six experts en fiscalité et en sciences de l'environnement a été mise en place. Ils ont été chargés par la décision du gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale GRBC-GV-20.54380, de préparer et de livrer un rapport relatif à un verdissement profond et efficace de la fiscalité automobile en Région de Bruxelles-Capitale. La marge de manœuvre des experts quant à la rédaction de ce rapport était limitée par au moins deux éléments. Le premier est d'ordre politique : il s'agit de l'accord de

majorité et des lignes directrices énoncées plus haut. Le second, d'ordre factuel, concerne le contexte et les caractéristiques propres à la Région de Bruxelles-Capitale. Ainsi, plusieurs éléments ont été pris en considération pour l'élaboration de la réforme, en commençant par la composition du parc automobile bruxellois, qui comprend majoritairement des voitures roulant au diesel (58,3 % pour les voitures particulières et 93,4 % pour les véhicules utilitaires légers), avec une moyenne d'âge d'environ dix ans, ce qui est relativement élevé. En outre, la quote-part de voitures en leasing s'élève à 18,70 % du parc automobile bruxellois pour les voitures particulières et à 27,75 % pour les véhicules utilitaires légers. Les attitudes des usagers ont aussi été prises en compte : en moyenne, 35 % des trajets effectués dans la Région de Bruxelles-Capitale sont inférieurs à 5 km, 28 % entre 5 et 10 km, 22 % entre 10 et 20 km et 15 % de plus de 20 km. Le rapport a également tenu compte des informations et rapports portant sur le niveau préoccupant de la qualité de l'air à Bruxelles et l'importante quantité d'émissions de CO₂ provenant du secteur des transports. Enfin, la situation critique en termes de mobilité à Bruxelles n'a pas été ignorée. À cet égard, il est néanmoins souligné dans le rapport que les Bruxellois fournissent déjà des efforts importants en vue de rationaliser l'utilisation de leur véhicule ; seuls 37,9 %¹⁰ des Bruxellois utilisent encore la voiture pour le trajet domicile-travail, contre respectivement 68,5 % et 81,7 % en Région flamande et en Région wallonne. Les experts ajoutent que le budget dépensé en transports en commun est sensiblement plus élevé dans la Région de Bruxelles-Capitale que dans les autres régions¹¹.

Si l'adoption de la réforme était initialement attendue sous la présente législature, il apparaît désormais qu'un report à la législature suivante est envisagé, notamment en raison de la nécessité d'un accord avec les autres Régions sur la taxation des véhicules de leasing.

2. Présentation du rapport final de la Taskforce sur le verdissement des taxes de circulation

Après avoir présenté quelques éléments de contexte, la présente section s'attache à exposer les grandes lignes du rapport final de la Taskforce sur le verdissement des taxes de circulation. Dans un premier temps, nous exposons les objectifs et principes directeurs de la réforme (A) avant de nous intéresser à la proposition à court terme (B) puis à la proposition à long terme (C).

A. OBJECTIFS ET PRINCIPES DIRECTEURS DE LA RÉFORME

Sur la base des éléments propres au contexte bruxellois, des choix marqués ont été posés par la Taskforce

(9) Disponible sur <http://be.brussels/files-fr/a-propos-de-la-region/competences-regionales/accord-de-gouvernement-2014-2019/view>, dernière consultation le 8 juin 2018.

(10) SPF Mobilité, « Enquête déplacements domicile-travail 2014 : répartition modale et mesures prises par région », disponible sur https://mobilit.belgium.be/fr/mobilite/mobilite_en_chiffres/enquete_deplacements_domicile_travail, dernière consultation le 8 juin 2018.

(11) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 20.

selon une double approche : une perspective à court terme, favorable à l'environnement – en vue d'améliorer en priorité la qualité de l'air et, de manière secondaire, de réduire les émissions de CO₂ du véhicule – et une perspective à long terme, introduisant une composante « mobilité » – afin notamment de lutter contre la congestion à Bruxelles. La volonté des experts – cela apparaît tout au long du rapport – a été de préconiser une réforme transparente et efficace, selon un calcul simple des taxes de circulation, en vue de transmettre un message clair quant aux comportements à adopter. À leurs yeux, il s'agit de « la meilleure manière d'encourager les Bruxellois à poser des choix réfléchis et à considérer les conséquences (généralement invisibles) que leurs choix peuvent avoir »¹². Pour cette raison, une sélection a été opérée entre les (nombreux) objectifs souhaités par le gouvernement bruxellois, en fonction des préoccupations qui leur sont apparues prioritaires : l'environnement et la mobilité.

Suivant cette logique, l'introduction de correctifs sociaux a, par exemple, été écartée. Intégrer une multitude d'objectifs dans un même instrument aurait en effet risqué de nuire à la force de chacun d'eux, ceux-ci s'annihilant les uns les autres, ce qui aurait déforcé l'efficacité générale de la réforme. Les experts reconnaissent l'impact social négatif que la réforme est susceptible d'engendrer mais rappellent que leur mission a été confinée aux seules taxes de circulation, et non pas à d'autres instruments fiscaux ou para-fiscaux. Ce constat met néanmoins en évidence les limites que peut entraîner une réflexion concernant la mobilité sous le seul angle de la fiscalité, de surcroît cantonné à la taxation des véhicules. Il démontre également l'importance d'une communication renouvelée et fréquente entre les différents cabinets ministériels et commissions parlementaires, dont les compétences touchent de manière directe ou indirecte à la mobilité. Dans ce cadre, nous tenons à relever que des mesures complémentaires de soutien en faveur des personnes à faibles revenus pourraient être mises en place, qu'elles prennent la forme de mesures fiscales, en matière d'impôt des personnes physiques par exemple, ou non fiscales. Bien que cet aspect n'ait pas été abordé dans le rapport, la question des iniquités sociales a été soulevée lors de la présentation du rapport aux parlementaires bruxellois¹³. L'on pourrait ainsi imaginer des avantages pour les déplacements des personnes à bas revenus ou pour les familles nombreuses, leur per-

mettant de financer des abonnements sur le réseau de transport en commun, l'entretien de vélos, ou encore l'achat d'un véhicule plus performant sur le plan environnemental. D'autres objectifs tels une meilleure utilisation de l'espace public et la sécurité routière ont aussi été relégués à d'autres instruments, les experts admettant ainsi, à juste titre, que la fiscalité ne représente pas la solution à tous les problèmes de mobilité.

Dans ce cadre, la réforme proposée repose sur quatre principes directeurs¹⁴ :

- l'amélioration de la qualité de l'air en vue de protéger la santé publique. La volonté affichée est de transmettre « le message selon lequel chaque Bruxellois (au niveau politique également) a une responsabilité »¹⁵ ;
- la « dédieselisation » : les voitures diesel sont spécifiquement visées par les experts, considérant que celles-ci contribuent généralement plus à la pollution de l'air, par l'émission de particules fines et d'autres substances polluantes et particulièrement nocives, tels les NOx. Quoique ceux-ci reconnaissent que les voitures essence sont également polluantes, ils soutiennent que ces dernières émettent généralement moins de substances nocives. Ils admettent néanmoins que les voitures diesel enregistrent un score majoritairement meilleur en matière de CO₂, et contribuent donc moins au changement climatique ;
- une fiscalité renforcée au moment de l'achat d'une voiture (d'occasion) afin de conscientiser les Bruxellois quant à l'impact de leurs choix en matière de mobilité ;
- l'intégration de paramètres environnementaux similaires dans une nouvelle fiscalité automobile destinée aux véhicules utilitaires légers.

B. LA PROPOSITION À COURT TERME

La proposition à court terme de la réforme envisage la suppression de la TMC, en tant que taxe indépendante, et l'intègre dans la TCA. Ce choix pour le moins singulier doit être compris au regard de la volonté de simplification de la fiscalité automobile actuelle¹⁶. Pour rappel, dans le régime actuel, la TCA applicable aux voitures particulières est due en raison de la puissance du moteur exprimée soit en chevaux fiscaux, soit en kilowatts, le montant le plus élevé étant généralement retenu. Pour les véhicules qui ont déjà été immatriculés

(12) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 33.

(13) Voir Parl. Bruxellois, Discussion sur le rapport final de la Taskforce verdissement de la fiscalité automobile, *Doc. parl.*, session 2017-2018, n° 703/1. Ainsi le Professeur Bourgeois soulève (p. 17 de la discussion) : « À propos des iniquités pour les voitures de luxe, M. Bourgeois rappelle que l'instrument fiscal des taxes de circulation viserait, selon les propositions de la Taskforce, un objectif environnemental et de mobilité. Ce n'est pas une taxe qui se base sur des intentions de redistribution. D'autres instruments fiscaux se prêtent mieux aux objectifs de redistribution : c'est le cas de l'impôt des personnes physiques. Un arbitrage politique pourrait néanmoins et éventuellement aboutir, pour certains véhicules plus luxueux, à ce que le montant obtenu par le biais de la formule "verte" de TCA, qui figure dans la proposition à court terme, fasse l'objet, en fin de compte, d'une majoration ».

(14) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 33.

(15) *Ibid.*

(16) Pour ce qui est de la taxe complémentaire pour les véhicules fonctionnant au GPL, il est prévu qu'une analyse juridique étudie comment la Région de Bruxelles-Capitale peut également simplifier cette taxe et dans quelle mesure le niveau de taxation pourrait être limité.

et qui font l'objet d'une nouvelle immatriculation, la taxe est réduite progressivement sur une période de 15 ans en fonction du nombre d'années entières d'immatriculation à partir de la première date d'immatriculation¹⁷. Pour les véhicules qui ont été immatriculés pendant 15 ans et plus, la taxe est fixée uniformément à 61,50 euros. Le critère de la puissance du véhicule vise la redistribution des ressources, en ce sens que la puissance du véhicule est assimilée à une idée de richesse. En outre, la dégressivité du montant en fonction de l'âge du véhicule agit en tant que correcteur social, dès lors que les catégories de la population à bas revenus possèdent généralement des véhicules plus vieux. Néanmoins, on l'a dit, ce système peut avoir pour conséquences de ralentir, voire d'empêcher, le renouvellement d'une partie du parc automobile, ce qui entraîne des effets négatifs en termes de qualité de l'air et d'émission de CO₂. Le montant de la TCA, quant à lui, est fonction du seul critère de la puissance du véhicule exprimée en chevaux-vapeur¹⁸.

La nouvelle TCA, proposée par le groupe d'experts, prend le contrepied de ce modèle. Elle est calculée selon deux composantes : l'Euronorme, dépendant du type de carburant, et les émissions de CO₂ du véhicule. Trois critères sont dès lors utilisés : l'Euronorme, le type de carburant et les émissions de CO₂. Le choix de ceux-ci répond à la volonté d'améliorer de manière prioritaire la qualité de l'air et, de façon secondaire, de lutter contre le changement climatique. Dans ce cadre, les deux composantes sont *de facto* pondérées, à 75 % pour le facteur Euronorme, critère plutôt favorable à l'amélioration de la qualité de l'air, et à 25 % pour le facteur CO₂. Toutefois, la pondération réelle pour chaque véhicule dépend de ses caractéristiques propres. L'analyse des paramètres de calcul, justifiant le choix de l'Euronorme et du CO₂ par rapport à d'autres

critères tels l'Ecoscore est exposée en annexe du rapport¹⁹. De la sorte, la sélection du critère des émissions de CO₂ s'explique en raison des éléments suivants : il s'agit d'un paramètre approprié, aux yeux des experts, pour agir sur le climat, et dont les informations sont disponibles sur le certificat de conformité européen (COC) pour les véhicules construits à partir de 2002. En outre, plusieurs États européens ont déjà basé leur fiscalité automobile sur ce critère et son utilisation permet de recouvrir indirectement le paramètre de la masse du véhicule, dès lors que les émissions de CO₂ sont liées à la consommation de carburant, elle-même liée à la masse du véhicule. En ce qui concerne l'Euronorme, la Taskforce relève qu'il s'agit d'un paramètre légalement reconnu dont l'indication est obligatoire sur le COC et qui est en relation avec l'âge du véhicule. De plus, il s'agit, selon eux, d'un critère clair et qui est lié à la zone de basse émission. Ils admettent cependant que les résultats des tests d'homologation sont discutables et que, selon plusieurs études, les seuils ne sont pas respectés en situation réelle de conduite, ce qui déforce quelque peu les arguments en faveur de ce paramètre.

Pour ce qui concerne la méthode de calcul de la taxe, elle apparaît relativement simple. Elle consiste en l'addition d'un montant de référence en euros, attribué par catégorie Euronorme du véhicule, et des émissions de CO₂ en gramme qui sont multipliées par 1 euro, selon la formule suivante :

$$[\text{Montant de réf.} (*) + 1 \text{ EUR/g/km CO}_2]$$

(*) Montant de référence en fonction de l'Euronorme et du carburant

Le montant de référence dépend du carburant utilisé et serait fixé selon le tableau suivant²⁰.

Tableau 1 : Montant de référence par Euronorme et par type de carburant

DIESEL	Variation	Base TC	OTHER FUEL	Variation	Base TC
0	2,0	600 EUR	0	7,0	350 EUR
1	1,8	550 EUR	1	6,0	300 EUR
2	1,6	500 EUR	2	5,0	250 EUR
3	1,5	450 EUR	3	4,0	200 EUR
4	1,3	400 EUR	4	3,0	150 EUR
5	1,1	350 EUR	5	2,0	100 EUR
6 a & b	1,0	300 EUR	6 a & b	1,0	50 EUR
6 c	1,0	250 EUR	6 c	1,0	50 EUR
6d	1,0	250 EUR	6d	1,0	50 EUR

(17) De 1 an à moins de 5 ans, 10 % par année et ensuite 5 % par année.

(18) Art. 9 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

(19) Annexe K et annexe L, pp. 81-85. Ainsi, le rapport (p. 84) justifie le rejet de l'Ecoscore sur la base des éléments suivants. Il s'agit d'un critère qui n'est pas établi légalement et qui dès lors ne constitue pas une source authentique. En outre, sa formule est complexe et difficile à établir pour les vieux véhicules, et il est aussi basé sur les valeurs d'émissions reprises sur le COC des véhicules récents et qui sont la base pour les Euronormes. Enfin, il ne permet pas de remédier au « dieselgate », dû aux logiciels fraudeurs d'un ou plusieurs constructeurs.

(20) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 34.

Selon ce modèle, la composante Euronorme d'une voiture diesel d'Euronorme 6a est assimilée à la tarification d'une voiture à essence d'Euronorme 1²¹. Ensuite, des paliers successifs de 50 EUR par Euronorme supérieure ou inférieure ont été introduits. Cette approche suit l'attachement des experts à proposer une taxation simple et transparente, compréhensible par les Bruxellois, que l'on comparera utilement à la méthode de calcul complexe utilisée en Flandre²². La Taskforce avait également envisagé l'introduction d'une taxation particulièrement élevée du véhicule au moment de l'achat, telle qu'elle s'applique par exemple au Danemark, afin d'engendrer un effet dissuasif marqué. Toutefois, cette option a été écartée en raison du fait qu'elle aurait risqué de freiner le renouvellement du parc automobile, ce qui a été considéré comme allant à l'encontre des objectifs visés.

L'intégration de la TMC à la TCA est opérée par l'application d'un multiplicateur sur la TCA, due pour l'année d'immatriculation seulement. Le multiplicateur pour les voitures roulant au diesel est de 2 ; celui s'appliquant aux voitures à essence est de 1,5, à dessein de « dédieseliser » le parc automobile bruxellois. Le multiplicateur s'applique tant pour les nouvelles immatriculations que pour les ré-immatriculations de véhicules d'occasion. L'année de l'immatriculation, la formule à appliquer pour déterminer la TCA est dès lors la suivante :

[Montant de réf.(*) + 1 EUR/g/km CO₂] x multiplicateur immatriculation selon carburant

(*) Montant de référence en fonction de l'Euronorme et du carburant

À titre d'illustration, le rapport fournit l'exemple suivant²³ :

Caractéristiques d'une Volkswagen Golf	
Euronorme : Euro 6a	
Émissions de CO ₂ : 104 g/km	
Type de carburant : diesel	
[Montant de base Euronorme/carburant + 1 EUR par g/km CO ₂] x multiplicateur immatriculation en fonction du type de carburant	
↓	↓
300 EUR + 104 EUR =	404 EUR
	x 2 (diesel)
Nouvelle TCA :	404 EUR
TCA lors de la (ré)immatriculation (année 1) :	808 EUR

Comme il a été exposé, les experts ont manifesté le souhait d'appliquer une méthode de calcul similaire aux véhicules utilitaires légers. Néanmoins, selon le rapport, la presque totalité de ces véhicules roule au diesel (98 %)²⁴. En outre, l'offre de motorisation « essence » pour ce type de véhicules est absente. Enfin, ceux-ci représentent généralement de véritables outils de travail, ce qui explique d'ailleurs pourquoi ils bénéficient de taux de TCA plus faibles et ne sont pas soumis à la TMC. Sur la base de ces constats, la Taskforce propose une modération de la TCA, fonctionnant comme une période de transition,

jusqu'à ce que les alternatives se développent et qu'ils puissent être soumis à la proposition à long terme de la réforme. En particulier, il a été décidé de distinguer les véhicules utilitaires légers en fonction de la masse, selon le seuil de 2,5 tonnes. Pour les véhicules dont la masse est inférieure ou égale à 2,5 tonnes, la nouvelle taxe serait basée sur l'Euronorme et sur le type de carburant comme paramètre environnemental. La composante CO₂ ne serait donc pas ajoutée. Pour les véhicules utilitaires légers dont la masse dépasse 2,5 tonnes, un seul tarif serait prévu par Euronorme, indépendamment du type de carburant.

(21) En comparant la valeur limite du polluant NO_x par Euronorme (en g/km), il apparaît que la valeur limite NO_x pour une voiture essence Euronorme 1 est égale aux valeurs limites NO_x pour les voitures diesel de l'Euronorme 4 aux Euronormes 6a et b.

(22) Ainsi, en Région flamande, la taxe de mise en circulation est calculée de la façon suivante : $BIV = \left[\left(\frac{CO_2 \times f + x}{250} \right)^c \times 4500 + C \right] \times LC$

f : un facteur correctif pour les véhicules roulant au LPG ou CNG ; x : terme de correction du CO₂ en fonction de l'évolution technologique ; c : constante en fonction de l'Euronorme et du type de carburant du véhicule routier. Voy. art. 2.3.4.1.2 du Code flamand de la fiscalité.

(23) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 38.

(24) Remarquons que le rapport (p. 40) ne précise pas s'il s'agit d'une estimation à l'échelle de la Belgique ou qui concerne seulement la flotte bruxelloise. Dans cette dernière hypothèse, il y aurait une contradiction avec la p. 10 qui fait mention de 93,4 %.

Tableau 2 : Aperçu du tarif pour les véhicules utilitaires légers, par Euronorme, par type de carburant et par poids

	≤ 2,5 tonnes		> 2,5 tonnes
	Essence / autre	Diesel	Essence / diesel
≤ Euro 4	100 EUR	150 EUR	200 EUR
Euro 5	75 EUR	125 EUR	175 EUR
Euro 6	50 EUR	100 EUR	150 EUR

Afin également de rajeunir le parc automobile pour cette catégorie de véhicules, le tarif prévu pour un véhicule ≤ Euronorme 4 est réduit à concurrence de

25 EUR pour un véhicule Euronorme 5 et de 50 EUR pour un véhicule Euronorme 6.

Le rapport cite l'exemple suivant²⁵ :

Caractéristiques Ford Transit Courier	
Euronorme :	Euro 6
Type de carburant :	diesel
MMA :	1765-1795 kg
TCA année de la (ré)immatriculation :	200 EUR
Nouvelle TCA :	100 EUR

Finalement, l'octroi d'un incitant fiscal (temporaire), au travers d'exonérations (partielles ou totales) de la TCA, est proposé pour certains véhicules respectueux de l'environnement. Cette modulation de la taxe se justifie « par le souhait d'atteindre un taux de pénétration plus élevé de ce type de véhicules dans le parc automobile bruxellois »²⁶. Les modalités de l'exonération

sont reprises dans le tableau 3 ci-dessous. Elles sont prévues pour une durée d'au moins cinq ans, dans le souci de préserver la sécurité juridique, mais devront faire l'objet d'une réévaluation au moment du passage à l'instrument long terme (à savoir le prélèvement kilométrique « intelligent »).

Tableau 3

Type de voiture	Type d'exonération	Échéance
Électrique	100 %	5 ans
Hydrogène	100 %	5 ans
Hybride rechargeable	100 %	5 ans
GNC	exonération du montant de référence (= composante Euronorme)	5 ans

Pour chaque véhicule, une justification est présentée dans le rapport. Les véhicules électriques, à l'hydrogène et les hybrides sont exonérés de la taxe dans son intégralité, tandis que les véhicules fonctionnant au GNC sont seulement exonérés de la composante Euronorme, dès lors que ce carburant émet nettement moins de particules fines (composante qualité de l'air,

traduite dans l'Euronorme) que le diesel et que l'essence mais ne présente qu'un avantage limité du point de vue des émissions de CO₂. L'inclusion des hybrides rechargeables a fait l'objet de nombreux débats au sein de la Taskforce, en raison notamment de l'inquiétude quant à un possible usage inapproprié de ces véhicules²⁷. Il a néanmoins été souhaité de faire un pari sur

(25) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 41.

(26) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 41.

(27) On remarquera qu'au niveau fédéral, une approche différente a été choisie. Plusieurs provisions de la proposition de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, ont été introduites en vue d'endiguer le phénomène des « fausses hybrides ». Dans ce cadre, il est proposé que l'ATN résultant de la mise à disposition par l'employeur d'une « fausse hybride » soit calculé abstraction faite de la batterie électrique, et donc avec une émission de CO₂ entièrement calculée sur la propulsion par carburant. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2017-2018, 2864/1.

l'avenir technologique, et de leur accorder l'exemption totale de la TCA.

Pour être tout à fait complet, l'on relèvera que le groupe d'experts s'est également intéressé aux nombreuses exonérations en matière de taxes de circulation, par exemple au profit d'instances gouvernementales, les ambulances, les moins valides et/ou les invalides, et à l'utilité de les maintenir. Dans de tels cas, le rapport affirme que la Région de Bruxelles-Capitale soit ne peut pas agir, soit ne peut pas agir seule, ce qui rend difficile, voire impossible, la suppression de certaines de ces exonérations²⁸. Néanmoins, nous peinons à comprendre les bases juridiques de cette affirmation.

C. LA PROPOSITION À LONG TERME

Outre la proposition à court terme, introduisant des critères environnementaux dans les impôts régionaux sur les véhicules, les experts émettent une proposition à long terme, prenant la forme d'un prélèvement kilométrique intelligent. Dès lors, la réforme à court terme, se concentrant sur la taxation de la possession, laisse place à une vision à plus long terme, offrant un changement de paradigme vers une taxation de l'utilisation. L'introduction d'un prélèvement kilométrique intelligent vise à poursuivre des objectifs en termes de mobilité, qui n'avaient pas pu être intégrés dans la version « court terme » de la réforme. En particulier, il s'agit de rationaliser l'utilisation de la voiture sur le territoire bruxellois.

L'intérêt d'introduire un nouveau type de prélèvement est le suivant. Le recours aux taxes de circulation, en tant qu'instrument de la politique du transport, n'est susceptible de modifier les comportements que des seuls résidents bruxellois ; elles n'affectent pas les véhicules utilisés sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale qui sont immatriculés par des personnes (physiques ou morales) qui résident en dehors de ce territoire. Ceci ressort de l'article 5 de la loi spéciale de financement, qui pose que la TMC et la TCA se localisent à l'endroit où est établie la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est/doit être immatriculé²⁹. Dès lors, une réforme des TMC et TCA ne peut avoir qu'un effet, par essence, limité ; elle ne peut pas viser les navetteurs, en dépit du fait qu'ils représentent une part importante du trafic à Bruxelles et contribuent, ce faisant, à la congestion et aux émissions rejetées sur le territoire bruxellois.

Dans ce contexte, il convient de relever que la Région de Bruxelles-Capitale dispose du pouvoir d'introduire une taxe sur une matière imposable nouvelle, qui est communément dénommée « taxe régionale propre », sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution. Cette disposition habilite les Régions à établir leurs propres impôts – en tous leurs éléments – pour autant qu'elles respectent le principe de légalité et que ces impôts ne tombent pas dans les « exceptions dont la nécessité est démontrée » qui peuvent être introduites par l'autorité fédérale. Celles-ci comprennent notamment la règle fédérale dite de « *non bis in idem* », selon laquelle « les Parlements de communauté et de région ne sont pas autorisés à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État, ni à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'État, ni à accorder des remises sur ceux-ci »³⁰. L'introduction d'un prélèvement kilométrique, en tant que taxe régionale propre, permettrait donc de contourner les critères de localisation de l'article 5 de la loi spéciale de financement, qui ne s'applique qu'aux seuls impôts régionaux. Le champ d'application de cette taxe pourrait dès lors s'étendre à tous les véhicules se déplaçant sur le territoire bruxellois, qu'ils aient été, ou non, immatriculés par des résidents de la Région de Bruxelles-Capitale. La matière imposable d'un tel prélèvement pourrait ainsi consister en une matière non encore « occupée » par l'autorité fédérale, par exemple l'utilisation des routes – ou de certaines routes – du territoire bruxellois par des véhicules particuliers. Au contraire, s'il devait être considéré que la matière imposable est en fait similaire à celle des TCA et TMC, il faudrait se référer à l'article 11 de la loi spéciale de financement, tel que modifié par la loi spéciale du 26 décembre 2013. En effet, pour rappel, les TMC et TCA étant des impôts régionaux, les Régions ne sont pas autorisées à modifier leur matière imposable qui continue à relever de l'autorité fédérale³¹. En principe, il s'agit donc d'une matière « occupée » par le législateur fédéral. Néanmoins, dans le cadre de la suppression de l'Eurovignette et de l'introduction d'un prélèvement kilométrique pour les poids lourds, une exception a été apportée à l'article 11 de la loi spéciale de financement, qui pose que « les Communautés et les Régions ne sont pas autorisées à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition visée par la présente loi », au profit des TMC et TCA, ainsi qu'autrefois de l'Eurovignette³². La règle de « *non bis in idem* » ne s'applique donc pas à la matière imposable qui fonde les taxes de circulation. Alternativement, le prélèvement kilométrique intelligent pourrait prendre la forme d'une redevance, pour autant que ses caractéristiques répondent à la définition de ce concept

(28) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 45.

(29) Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

(30) Loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution, *M.B.*, 24 janvier 1989. Voir M. BOURGEOIS, D. DARTE, B. BAYENET, *op. cit.*, pp. 137 e s.

(31) Voir *infra*, p. 3.

(32) Sur cette question, voir M. BOURGEOIS, D. DARTE, B. BAYENET, *op. cit.*, pp. 142-143.

en droit belge³³. L'on rappellera enfin que la mise en place d'un péage urbain n'a pas été considérée, en raison de l'accord de majorité qui l'excluait explicitement.

Le prélèvement kilométrique intelligent, tel que présenté dans le rapport, se fonde sur la base de calcul utilisée pour la partie à court terme de la réforme – c'est-à-dire un critère Euronorme dépendant du carburant et un critère CO₂ – à laquelle il est ajouté une composante mobilité. Cette seconde phase est conçue selon une approche globale et affiche la volonté d'une

coopération entre les trois Régions. Le but de cette démarche est notamment de maximiser l'efficacité de la mesure, sans créer une concurrence inter-régionale. Les experts présentent plusieurs façons – ou modulations – possibles pour introduire cette composante mobilité : une vignette pour l'ensemble de la Région, un pass journalier, un prélèvement kilométrique, ou un prélèvement kilométrique intelligent (variant en temps, en lieu et en direction). Les experts illustrent leurs propos de la sorte³⁴ :

	Ex. 1 : Système de vignette sur l'ensemble de la Région : 404 EUR x 1,5 = 606 EUR (sur base annuelle)
	Ex. 2 : Pass journalier : 404 EUR x 1/365 = 1,11 EUR (sur base journalière)
	Ex. 3 : Prélèvement kilométrique : 404 EUR x 0,008 % x 20.000 km = 646,4 EUR (sur base annuelle)
	Ex. 4 : Prélèvement kilométrique intelligent : <i>idem</i> ex. 3, mais le multiplicateur 0,008 % passe à 0,012 % en ville et à 0,020 % en heure de pointe

Pour la Région de Bruxelles-Capitale, c'est la dernière forme qui est préconisée (le prélèvement kilométrique intelligent), afin de lutter contre les importants problèmes de congestion auxquels la Région fait face. L'accent est mis sur l'autonomie dont dispose chaque Région pour choisir les modulations qui répondent au mieux à ses propres spécificités. Ainsi, l'exemple est donné d'un « pourcentage plus élevé lorsque l'utilisateur utilise son véhicule entre 8 et 10 heures sur le réseau routier bruxellois alors qu'un pourcentage plus faible voire un tarif zéro serait appliqué dans des provinces/communes reculées de la Région flamande et de la Région wallonne »³⁵. L'on relèvera cependant que l'adoption d'un régime différent dans chacune des Régions risque de rendre la réforme inutilement complexe et sans doute peu compréhensible pour le citoyen, qui pourrait se voir appliquer trois modalités de tarification distinctes pour un même trajet.

Enfin, les experts attirent l'attention sur deux éléments centraux : la nécessité d'inclure les véhicules de leasing et les technologies requises pour mettre en place un tel système. Concernant le leasing, il est avancé qu'une exclusion de ces véhicules pourrait créer un système de taxation parallèle potentiellement plus avantageux pour certains véhicules polluants. À terme, ceci risquerait de générer un système de vases communicants, et de mettre à mal les objectifs environnementaux et de mobilité poursuivis. Par ailleurs, la mise en place d'un prélèvement kilométrique intelligent nécessite une combinaison de technologies de localisation et

de communication, permettant de localiser le véhicule dans le temps et dans l'espace sur le réseau routier, mais aussi de communiquer, dans un second temps, les données utiles à la détermination du montant de la taxe pour chaque véhicule. Le choix entre ces technologies représente un enjeu important, aux yeux de la Taskforce, en raison des implications qu'un tel choix peut avoir en termes de coût, d'acceptation de la part de l'utilisateur et de fiabilité. Le rapport présente les principales technologies existantes, donnant un aperçu de leurs avantages et de leurs inconvénients. Il s'agit plus spécifiquement des³⁶ :

- technologies de localisation sur la base de dispositifs en bord de route : *Automatic Number Plate Recognition* (ANPR), *Radio Frequency Identification* (RFID), *Data short range communication* (DSRC) fonctionnant avec un *On-Board Unit* (OBU) ;
- technologies de localisation à bord du véhicule : *Global Navigation Satellite System* (GCSS) et sa version améliorée, EGNOS ;
- technologies de communication des données : 3G, 4G, et bientôt la 5G.

3. Discussion et conclusion

Le projet de réforme proposé par la Taskforce sur le verdissement des taxes de circulation qui, insistons sur cet élément, n'est pas en vigueur, contient de nombreux éléments intéressants, voire originaux ; à l'inverse, il présente aussi plusieurs enjeux et limites. La

(33) C'est d'ailleurs la forme qui a été choisie par la Région wallonne dans le cadre du prélèvement kilométrique s'appliquant aux poids lourds. Voir décret wallon du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds pour l'utilisation des routes, *M.B.*, 28 juillet 2015.

(34) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 47 (tableau 19).

(35) Bruxelles fiscalité, *op. cit.*, p. 47.

(36) Pour plus d'information, voir les pp. 48 et s. du rapport.

faiblesse principale du rapport tient sans doute dans l'absence d'intégration d'une réforme de la fiscalité des véhicules dans une réflexion plus globale sur la mobilité. La mise en place d'un comité d'experts sur la politique en matière de mobilité à Bruxelles aurait permis ainsi des discussions conjointes entre les groupes de travail. De telles limites se révèlent par exemple lorsqu'il est question des conséquences sociales de la réforme ou l'utilisation de l'espace public. En outre, il apparaît difficilement concevable de se pencher sur des instruments de dissuasion de l'usage de la voiture, sans étudier en profondeur la problématique des alternatives disponibles et à développer. La création d'un nouveau groupe d'experts serait nécessaire en vue d'explorer ces aspects.

Avec l'introduction d'un prélèvement kilométrique pour les voitures particulières, le rapport soumet une mesure inédite en droit fiscal belge, bien que celle-ci ait été longtemps préconisée par la littérature économique³⁷ et au niveau de l'Union européenne³⁸. Si la mise en place d'un tel instrument a pu être discutée dans plusieurs États membres de l'Union européenne, par exemple en Finlande et aux Pays-Bas, elle n'a encore jamais connu de concrétisation. Ainsi, aux Pays-Bas, l'introduction d'un prélèvement kilométrique a été envisagée à plusieurs reprises³⁹. En 2009, suite à la publication du rapport émanant du comité « *Anders Betalen voor Mobiliteit* » (« Payer autrement pour la mobilité »), une proposition de loi a été présentée pour introduire graduellement un prélèvement kilométrique sur le territoire néerlandais, applicable dans un premier temps aux poids lourds, puis aux voitures particulières. La taxe proposée était composée d'un tarif forfaitaire au kilomètre (6,7 cents), d'une composante CO₂, et d'une modulation en fonction du temps et du lieu, avec un système d'affectation des recettes. Cependant, la chute anticipée du gouvernement 2010 a empêché que la mesure ne dépasse le stade de projet. Des discussions similaires ont par ailleurs eu lieu en Finlande. Introduire un prélèvement kilométrique en Belgique entraînerait plusieurs questions juridiques, auxquelles les réponses restent encore généralement ouvertes/incertaines. Quelle serait la nature juridique du prélèvement (impôt ou redevance) ? Quelle serait l'entité ou les entités compétente(s) pour introduire ce prélèvement, comment taxer les non-résidents (et notamment les ressortissants européens) ? Quels critères pourraient être introduits et comment exécuter le

prélèvement ? Ce sujet ne manquera certainement pas d'alimenter les futures recherches en droit fiscal.

La problématique de la taxation des véhicules pris en leasing représente un autre enjeu. Comme il a été souligné, dans le cas où le redevable est une société, entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de *leasing*, la loi spéciale de financement (art. 4, § 3) requiert la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les Régions pour modifier les TMC et TCA⁴⁰. Or, la pratique l'a montré, la conclusion de tels accords se révèle laborieuse. L'on mentionnera ainsi la difficile conclusion du très médiatique accord sur le *burden sharing* intra-belge, pour la répartition des charges en matière de changement climatique⁴¹. Aligner le régime des taxes de circulation des véhicules pris en leasing sur celui applicable aux autres véhicules particuliers apparaît pourtant nécessaire, au risque de réduire – de façon substantielle – l'efficacité de la réforme bruxelloise. Un tel cas de figure s'était présenté lors la réforme flamande des TMC et TCA, la réforme ayant été adoptée en l'absence d'un accord de coopération sur les véhicules de leasing ; le calcul de ces taxes pour les véhicules de leasing est donc resté inchangé, entraînant un système à deux vitesses.

Finalement, il est permis de souligner le souci d'efficacité dont a fait preuve la Taskforce, mais aussi la volonté de proposer une solution concertée à l'échelle nationale. Ce souci d'efficacité se traduit notamment par l'unicité d'objectifs visés par la réforme. Les experts ont en effet délibérément décidé de s'écarter des nombreuses ambitions que le gouvernement souhaitait rencontrer par la mise en place de la réforme. À la place, ils se sont concentrés sur celui qui leur apparaissait le plus pressant : l'environnement. L'on peut se demander si, dans ce cadre, il n'aurait pas fallu pousser la logique à son terme et utiliser, pour seul et unique paramètre, l'Euronorme. Il existe en effet une certaine contradiction entre l'utilisation du critère de l'Euronorme (qualité de l'air) qui favorise plutôt les véhicules à essence, et celui des émissions de CO₂ (changement climatique) qui tend plutôt à avantager les véhicules roulant au diesel. D'autant plus que les critères font l'objet *de facto* d'une pondération 75-25 %. Pour ce qui est de la coopération avec les deux autres Régions, il s'agit d'un parti pris de la part de la Taskforce. La conclusion d'un accord de coopé-

(37) Voir par exemple B. DE BORGER, S. PROOST, « What can European experience teach us for Belgian transport policy ? », *Reflets et perspectives de la vie économique*, Tome LVI, 2017, pp. 33-53 ; I. MAYERES, S. PROOST, « The taxation of diesel cars in Belgium – revisited », *Energy Policy*, n° 54, 2013, pp. 33-41 ; E. VERHOEF *et al.*, *Pricing in Road Transport: A Multi-Disciplinary Perspective*, Elgar, 2008, 327 p. ; C. JENSEN-BUTLER *et al.*, *Road Pricing, the Economy and the Environment*, Berlin, Springer, 2008, 440 p.

(38) Voir not. proposition de directive du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2017 modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, COM(2017) 275 final ; Commission européenne, *Une stratégie européenne pour une mobilité à faible taux d'émissions*, 20 juillet 2016, COM(2016) 501 ; Commission européenne, *Livre blanc : Feuille de route pour un espace européen unique des transports – Vers un système de transport compétitif et économe en ressources*, 28 mars 2011, COM(2011) 144 final.

(39) B. VAN WEE, « The new Dutch per kilometer driving tax », *CESifo DICE Report* 2, 2010, pp. 64-68.

(40) *Infra*, p. 3.

(41) À ce sujet, voir F. VANRYKEL, « La politique belge en matière de climat, entre autonomie et coopération. Quelle place pour une vision commune à l'échelle nationale ? », *R.B.D.C.*, 2017/3, pp. 223-245.

ration préalable n'est pas, il convient de le souligner, juridiquement requise pour introduire un prélèvement kilométrique en Région de Bruxelles-Capitale. Les autorités bruxelloises pourraient dès lors, en l'absence d'un accord, décider de mettre en place seules un tel prélèvement, pour autant bien entendu qu'elles respectent certains principes fondamentaux, notamment les principes d'égalité et de non-discrimination, ainsi que les libertés de circulation européennes et d'union

économique et monétaire. Elles pourraient également opter, dans la nouvelle législature, pour l'introduction d'un péage urbain. Cela étant, dans une matière telle que la mobilité, qui implique par définition des déplacements d'une Région à une autre, la coopération nous semble devoir être encouragée. Reste à voir si la réalité pratique rencontrera cette recherche de l'idéal, ou si, au contraire, il faudra faire preuve de pragmatisme et agir seul.