

L'introduction d'un mécanisme de tarification du carbone (« taxe carbone ») en droit belge : contraintes juridiques et scénarios institutionnels concevables*

par

Marc BOURGEOIS

Professeur à l'Université de Liège

et

Frédéric BOUHON

Professeur à l'Université de Liège

Introduction

Au sein de la palette des instruments pouvant être mobilisés à chaque niveau de pouvoir de la Belgique fédérale, la **tarification carbone**, qui prend la forme d'un impôt, peut être utilisée en vue de **favoriser le processus de réorientation des investissements et des comportements vers une économie bas carbone**. Elle permet d'intégrer dans les décisions des différents acteurs le coût social engendré par les émissions de dioxyde de carbone. Une partie de celles-ci est déjà couverte par le marché européen d'échange de quotas d'émissions (*Emission Trading System* – EU ETS). Les émissions restantes ne sont actuellement pas visées par un prix carbone explicite. On parle, à ce propos, des secteurs « non-ETS ».

Pour contribuer à rediriger les flux d'investissements et faciliter la transition de notre pays vers une

économie bas-carbone et résiliente, le Service fédéral Changements climatiques a organisé, en 2017-2018, un débat national sur la tarification carbone en Belgique. Celui-ci visait à analyser les différentes manières de mettre un prix sur les émissions de carbone dans les secteurs ne faisant pas partie de l'EU-ETS, à savoir principalement ceux du transport et des bâtiments¹. Lors de cette consultation, un certain nombre de questions sont demeurées ouvertes. Elles portaient, entre autres, sur **les aspects juridiques et institutionnels liés à la matérialisation en Belgique d'un mécanisme de taxation-tarification carbone** : niveau(x) de pouvoir potentiellement compétent(s) pour établir le principe et le régime juridique du prélèvement (ou de la composante « carbone » du prélèvement), autorité compétente pour le prélever administrativement, collectivité apte à utiliser le produit de la taxe pour ses dépenses, possibilités de transférer le produit vers un autre niveau de pouvoir, contraintes juridiques

* La présente étude constitue le résumé d'un rapport de recherche substantiel réalisé par le Tax Institute de l'Université de Liège, en 2020, au profit du « Service Changements climatiques » de la Direction générale Environnement du Service public fédéral Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement (Débat National belge sur la Tarification du Carbone). Il est intitulé : « Tarification carbone : analyses juridiques liées à la mise en œuvre d'un mécanisme de tarification carbone dans les secteurs non-ETS belges » (disponible, dans son intégralité sur le site internet suivant : <https://climat.be/doc/etude-taxe-carbone-rapport.pdf>). Coordinée par les professeurs Marc Bourgeois et Frédéric Bouhon, cette recherche a pu compter sur la collaboration et les apports riches et précieux d'Amandine Baltus (chercheuse au Tax Institute ULiège), Benoît Bayenet (professeur ULB et ULiège), Nadège Carlier (étudiante ULB), Raphael Douny (maître de conférences ULiège), Catherine Fett (collaboratrice administrative Tax Institute ULiège), Mathilde Franssen (chercheuse au Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'homme de l'ULiège), Sabine Garroy (professeure ULiège), Nicolas Henry (chercheur au Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'homme de l'ULiège), Xavier Miny (chercheur doctorant au Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'homme de l'ULiège), Aymeric Nollet (professeur ULiège), Fanny Vanrykel (aspirante F.R.S.-FNRS), Antoine Vermeire (chercheur au Tax Institute ULiège), Céline Verscheure (chercheuse au Tax Institute ULiège) et Fanny Voisin (chercheuse au Tax Institute ULiège).

(1) Belgian National Debate on Carbon Pricing, *Final Report*, June 2018, <https://www.climat.be/fr-be/politiques/politique-belge/politique-nationale/debat-tarification-carbone/>.

émanant de normes supérieures (Constitution et lois spéciales, droit européen et, le cas échéant, droit international), différentes qualifications possibles du prélèvement, etc.

La présente étude, réalisée par le Tax Institute de l'Université de Liège, traite ces questions et a pour objectif de contribuer à **éclaircir le cadre juridique et institutionnel belge dans lequel un dispositif de tarification carbone pourrait, à l'avenir, s'insérer**. L'objet de la discussion est juridique, de manière telle que le résultat de l'étude ne contient aucune évaluation politique, économique ou budgétaire.

À cette fin, **différents scénarios** permettant de matérialiser un prix carbone dans les secteurs non-ETS, **eux-mêmes subdivisés en plusieurs variantes**, ont été élaborés et évalués au regard de leur faisabilité juridico-institutionnelle, ainsi que de leurs avantages et inconvénients respectifs (du point de vue juridique). Divers critères ont été pris en compte, dont la présence de précédents juridiques, la simplicité d'adoption, l'objectif de maintien d'un signal-prix cohérent, la capacité de réformer le système, la nécessité de redistribuer les revenus collectés à différents niveaux de pouvoir, ainsi que la possibilité de redistribuer les revenus à certaines catégories au sein de la population.

L'étude se concentre principalement sur l'introduction d'une taxe carbone dans les secteurs des bâtiments et du transport² et se focalise essentiellement sur l'option fiscale reprise dans les conclusions du Débat National belge sur la Tarification du Carbone, à savoir la forme d'une **composante additionnelle aux droits d'accises**. Des exceptions à cette configuration³ sont envisagées, mais elles sont traitées uniquement de manière incidente.

I. Les scénarios institutionnels

Trois scénarios de mise en œuvre juridique d'un mécanisme de tarification carbone (principalement dans le secteur du transport et des bâtiments) ont été élaborés. **L'élément principal qui les distingue** concerne la **possibilité d'un transfert du produit de la taxe du niveau de pouvoir qui la prélève vers une ou plusieurs autre(s) collectivité(s) politique(s)**. Chaque scénario est ensuite divisé en **plusieurs variantes**, en fonction du type de prélèvement introduit.

Dans le **premier scénario**, les recettes de la taxe carbone sont *utilisées directement par l'autorité qui la prélève, sans « transfert » vers un autre niveau de pouvoir*.

Scénario I. – Sans transfert de recettes à un autre niveau de pouvoir
Variante I-1 – Taxe carbone fédérale
L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Les Régions demeurent totalement étrangères au dispositif de tarification carbone.
Variante I-2 – Taxes carbonées régionales⁴
La tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions. Chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). L'autorité fédérale doit en principe amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de <i>non bis in idem</i> .
Variante I-3 – Taxe carbone fédérale et taxes carbonées régionales⁵ distinctes et indépendantes
Tant l'autorité fédérale que les Régions prélèvent, de manière indépendante, leur propre taxe carbone ; chaque niveau de pouvoir utilise ensuite les recettes de sa propre taxe pour couvrir, en toute autonomie, ses propres dépenses publiques.

(2) Les autres secteurs concernés sont : l'industrie non-ETS ; l'agriculture ; les déchets ; les gaz fluorés.

(3) Par exemple, l'instauration d'une tarification carbone par le biais du système de tarification routière, pour le secteur des transports, ou encore, une réforme des systèmes régionaux d'accords volontaires (*Energiebeleidsovereenkomsten* en Flandre et *Accords de Branche* en Wallonie) existants afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser, pour le secteur de l'industrie non-ETS.

(4) Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

(5) Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

Le **deuxième scénario** matérialise l'idée selon laquelle le niveau de pouvoir qui prélève la taxe carbone n'est pas celui qui peut disposer de (l'intégralité de) son produit. Dans l'ensemble des variantes qui composent ce scénario, c'est l'autorité fédérale qui établit la (base de la) taxe carbone,

mais son produit est (partiellement) transféré aux Régions.

Le fait que la fiscalisation émane de l'autorité fédérale garantit l'uniformité du prix du carbone à l'échelle de l'ensemble du territoire belge.

Scénario II. – Avec transfert (partiel) de recettes à un autre niveau de pouvoir – Taxe carbone fédérale

Variante II-4 – Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation

Comme dans la variante I-1, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. La différence avec la variante I-1 réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. La LSF⁶ doit être modifiée par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale. Les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone. Le montant de la dotation n'est pas *dépendant* du montant des recettes engrangées par l'impôt carbone.

Variante II-5 – Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions

Comme dans les variantes I-1 et II-4, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Comme dans la variante II-4, la différence par rapport à la variante I-1 réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. La LSF doit être modifiée par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale. Les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone. Par contraste avec la variante II-4, un pourcentage de la taxe carbone fixé dans la LSF revient aux Régions. Ce que chaque Région reçoit *dépend* donc ici étroitement du montant des recettes engrangées par la taxe carbone.

Variante II-6 – Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions

Tout comme dans les variantes I-1, II-4 et II-5, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Dans le système de financement des Régions, la taxe carbone est qualifiée d'« impôt conjoint » : il s'agit d'un impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie (indépendante – cf. variante II-4 – ou dépendante – cf. variante II-5 – du montant réel produit par la taxe) est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la LSF et sur lequel, par contraste avec les variantes II-4 et II-5, les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué).

Variante II-7 – Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Dans ce cas de figure, à la différence des variantes II-4, II-5 et II-6, les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base. Néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les Régions mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre (art. 170, § 2, de la Constitution) et établissent des additionnels régionaux qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale. L'autorité fédérale collecte ces additionnels régionaux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède aux Régions en fonction de la localisation du fait générateur sur leur territoire respectif. Il est nécessaire de modifier, par le biais d'une loi fédérale ordinaire, la règle fédérale *non bis in idem*.

Variante II-8 – Taxe carbone en tant qu'impôt régional (au sens de l'art. 3 de la LSF)

La taxe carbone est un « impôt régional », c'est-à-dire est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la LSF a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations). La gestion administrative de leur perception, du contrôle, du recouvrement et du contentieux (c'est-à-dire le « service » de l'impôt) est assurée gratuitement par l'autorité fédérale, sous réserve de la faculté pour chaque Région de décider d'assumer elle-même ce service. Si l'autorité fédérale assume encore elle-même le service de l'impôt, elle rétrocède le produit (ou la partie du produit) revenant aux Régions ; pareille rétrocession ne prend pas la forme d'une dotation (par contraste avec les variantes II-4, II-5 et II-6).

(6) Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

Le **troisième scénario** matérialise l'idée selon laquelle le niveau de pouvoir qui prélève la taxe carbone n'est pas celui qui peut disposer de (l'intégralité de) son produit. Dans l'ensemble des variantes qui composent ce scénario,

ce sont les Régions qui établissent la (base de la) taxe carbone, mais son produit est (partiellement) transféré à l'autorité fédérale. La perspective est donc inversée par rapport aux différentes variantes du scénario II.

**Scénario III. – Avec transfert (partiel) de recettes à un autre niveau de pouvoir
– Taxes carbonées régionales⁷**

Variante III-9 – Taxes carbonées régionales avec additionnels fédéraux

Tout comme dans la variante I-2, la tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions. Chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Il est probable que l'autorité fédérale doive amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de *non bis in idem*.

Tout comme dans la variante II-7, un autre niveau de pouvoir, en l'occurrence l'autorité fédérale (sur le fondement de son autonomie fiscale propre consacrée par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution), établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. Comme les taxes de base en question sont susceptibles de varier d'une Région à l'autre, il est nécessaire de localiser les faits générateurs sur le territoire de chacune d'entre elles avant d'appliquer les additionnels fédéraux uniformes sur le montant de base pertinent. Ces additionnels s'ajoutent ainsi à la taxe carbone de base fixée par chacune des trois Régions. Dans ce modèle, chaque Région prélève ces additionnels fédéraux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède à l'autorité fédérale.

Variante III-10 – Taxes carbonées régionales avec transfert (partiel) de recettes à l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation

Cette variante est similaire à la variante III-9 décrite ci-avant, sous réserve du fait que, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire), selon des modalités qui, en principe, doivent être fixées dans la LSF (qui devrait être dès lors, amendée).

Ces différents scénarios, en ce compris les multiples variantes, servent de fil conducteur de l'étude et reflètent la complexité du paysage institutionnel de la Belgique fédérale. On insiste sur ce que la présente recherche a présupposé, lorsque les Régions ont une marge de manœuvre pour fixer le régime de la taxe carbone, qu'elles agissaient toutes les trois. Cette option exclut ainsi du champ des hypothèses de travail les cas dans lesquels une partie seulement des Régions (une ou deux) s'engagerait sur la voie de la mise en place d'un dispositif de tarification carbone (à l'exclusion des autres). L'approche est donc symétrique de ce point de vue et suppose une volonté politique commune des trois Régions.

II. La qualification en tant qu'« impôt » du dispositif de tarification carbone

L'élaboration d'un mécanisme de tarification carbone sous la forme d'un prélèvement obligatoire nécessite

que l'on détermine la **nature juridique** et la **qualification** qu'un tel dispositif devra ou pourra revêtir. Le droit belge connaît, en effet, différents types de prélèvements obligatoires (impôt, rétribution ou redevance, cotisation (sociale), parafiscalité, etc.) et associe à chacun d'eux un régime juridique particulier. La question de la qualification est donc étroitement liée à la détermination du régime juridique applicable, dont celui relatif à la compétence de l'auteur du prélèvement. Au passage, les **juridictions** compétentes détiennent le **pouvoir de requalifier un prélèvement**, sans être liées par la qualification juridique initialement donnée par l'auteur de celui-ci.

Après avoir défini la notion juridique d'impôt⁸ et comparé celle-ci avec des catégories distinctes de prélèvements ou de perceptions (rétribution-redevance, prix, prélèvement *sui generis*, cotisation parafiscale, sanction), il semble que la **qualification fiscale (« impôt ») du dispositif de tarification du carbone** doive être retenue. Les règles qui

(7) Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

(8) Compte tenu de l'assimilation conceptuelle en droit belge, les mots « impôt », « taxe » et « fiscal » sont utilisés indifféremment dans l'ensemble du rapport.

encadrent la fiscalité s'appliqueront donc à la « taxe » carbone. Au demeurant, sous réserve d'exceptions de portée limitée⁹, les scénarios analysés dans la version intégrale du rapport, qui reposent sur les orientations retenues dans le rapport final du *Belgian National Debate on Carbon Pricing*, se réfèrent à un scénario de « fiscalisation » du carbone (principalement, sous la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises).

Dès lors qu'une taxe carbone s'inscrit dans le cadre de la mobilisation de la **fonction régulatrice (inciter ou dissuader) de l'impôt (à distinguer de sa fonction financière)**, il faut insister sur ce que la circonstance qu'un prélèvement poursuive des objectifs autres que budgétaires, ne suffit pas à le disqualifier en tant qu'impôt. Son incidence sur des politiques de fond et l'effet d'orientation des comportements qu'il provoque n'autorisent pas en soi sa requalification en tant que mesure réglementaire. Cette précision est importante, notamment pour la détermination du niveau de pouvoir compétent : la faculté d'établir un impôt dépend des règles de répartition des compétences fiscales entre l'autorité fédérale et les Régions, alors que le pouvoir d'adopter une mesure réglementaire est conféré par les règles de répartition des compétences matérielles. Dans le système fédéral belge, ces deux corps de règles sont différents, ce qui renforce la nécessité de répondre avec soin à la question de qualification évoquée ci-avant¹⁰.

À propos des impôts régulateurs, dont la fiscalité environnementale, le critère de l'affectation des recettes est, selon la jurisprudence, dépourvu d'incidence sur la qualification en tant qu'impôt d'un prélèvement donné. La Cour constitutionnelle a pu indiquer que *le fait que le produit d'un prélèvement connaisse une affectation prédéterminée, soit au profit d'un fond créé au sein du budget de l'autorité en vue de la réalisation d'objectifs déterminés (fonds budgétaires organiques), soit en faveur d'une personne juridique distincte, ne permet pas en soi de dénier à pareille perception sa nature d'impôt*. Autrement dit, le principe de non-affectation des recettes n'est pas un élément caractéristique de la nature d'un impôt.

III. Le régime de répartition des compétences matérielles dans la Belgique fédérale

Le système institutionnel belge distingue deux types de compétences dont la répartition obéit à des règles

distinctes : les compétences matérielles, d'une part, et les compétences fiscales, d'autre part. Les **compétences matérielles** se rapportent à la réglementation d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, ainsi que par l'introduction d'instruments économiques non fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances. Elles doivent être distinguées des **compétences fiscales** qui relèvent du pouvoir de lever l'impôt.

L'introduction d'une taxe carbone en droit belge devrait se faire par la ou les collectivités politiques désignées par les **règles de répartition des compétences fiscales**. Néanmoins, dès lors qu'il s'agit d'une forme de fiscalité régulatrice, il est intéressant de la mettre en perspective avec les **règles qui répartissent, entre l'autorité fédérale et les entités fédérées, les compétences matérielles**¹¹. Outre l'intérêt en termes d'approche globale des politiques à mener en lien avec les enjeux climatiques, cette extension du champ de l'étude, au-delà de la fiscalité à proprement parler, permet d'envisager la manière dont les recettes récoltées par le biais de la taxe carbone pourront être utilisées. On reviendra ci-après sur cette question.

IV. Le régime de répartition des compétences fiscales dans la Belgique fédérale

L'introduction d'un dispositif de tarification carbone sous la forme d'un impôt nécessite que l'on puisse déterminer l'autorité compétente pour ce faire. Or, au sein de la Belgique fédérale, le pouvoir fiscal est morcelé entre une multitude de niveaux de pouvoir.

La Constitution détermine les autorités qui peuvent établir des impôts, ainsi que certains principes à respecter lorsque le pouvoir fiscal est mis en œuvre (art. 170 à 173 Const.). La loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (« LSF ») consolide les prérogatives fiscales des Régions en restreignant simultanément la marge de manœuvre de l'autorité fédérale en matière d'impôts.

Tout exercice d'un pouvoir fiscal en Belgique se doit de respecter un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle (légalité de l'impôt, annualité de l'impôt, égalité et non-discrimination, droits et libertés fondamentaux du titre II de la Constitution,

(9) Pour les transports, la mise en place du prix du carbone par le biais d'un système de tarification routière ; pour le secteur des industries non-ETS, une réforme des systèmes régionaux d'accords volontaires existants, afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser.

(10) Des précédents existent en jurisprudence, notamment en ce qui concerne les « écotaxes » introduites en 1993, en droit belge, sous la forme d'une « taxe assimilée aux accises » et dont la finalité essentielle, voire exclusive, était de modifier dans un sens plus favorable à l'environnement les comportements des producteurs et consommateurs de produits générant des déchets non souhaitables.

(11) Les principes directeurs qui sous-tendent la distribution de ces dernières doivent être présents à l'esprit en permanence : principe (non absolu) d'exclusivité ou d'unicité des compétences ; principe d'égalité hiérarchique entre l'autorité fédérale et les entités fédérées ; adage *'in foro interno, in foro externo'* ; principe d'homogénéité ou de plénitude de compétence. Quant à la manière dont la répartition s'ordonne, il convient aussi de faire une distinction entre les *compétences attribuées* aux entités fédérées ou à l'autorité fédérale (par la Constitution ou les lois adoptées en vertu de celle-ci) et les *compétences résiduelles* qui ne sont explicitement attribuées à aucune autorité et qui relèvent encore de l'autorité fédérale.

loyauté fédérale). Certains d'entre eux ont une origine jurisprudentielle (territorialité, union économique, proportionnalité¹², sécurité juridique et non-rétroactivité). Plusieurs principes généraux trouvent leur raison d'être dans le constat du caractère d'ordre public du droit fiscal. Enfin, diverses contraintes, qui pèsent sur les législateurs fiscaux fédéral, régionaux et locaux découlent du droit international ainsi que du droit de l'Union européenne.

Dès lors qu'il s'agit de déterminer qui de l'autorité fédérale ou des Régions peut établir un dispositif de taxation carbone, il convient au préalable de déterminer la marge d'autonomie de chacune en matière fiscale.

À l'heure actuelle, c'est encore **l'autorité fédérale** qui détient les compétences fiscales les plus étendues. Le texte de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, qui fonde son pouvoir de taxation, ne prévoit pas de restriction. Néanmoins, sur le fondement de l'article 177 de la Constitution, qui habilite le législateur fédéral agissant à la majorité spéciale à fixer le système de financement des Régions, des limitations peuvent être apportées au pouvoir fiscal de l'autorité fédérale par le biais d'une loi spéciale (en l'occurrence, la « LSF »). Ces restrictions sont directement liées aux prérogatives fiscales que cette loi spéciale confie, exclusivement le cas échéant, aux Régions.

Comme cela sera précisé ci-après, l'autorité fédérale dispose assurément de la capacité de mettre en place une taxe carbone, en ce compris sous la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises.

Les recettes engrangées par le biais des impôts fédéraux servent à couvrir les dépenses propres à l'autorité fédérale, sous réserve de transferts vers d'autres niveaux de pouvoir qui seraient organisés par la LSF.

Les prérogatives fiscales des **Régions** sont au nombre de trois.

Tout d'abord, les Régions peuvent établir des **taxes régionales propres**. L'article 170, § 2, de la Constitution les habilite à créer de toutes pièces leurs propres impôts, à en régler tout le régime juridique et à les administrer elles-mêmes. L'objet des taxes

régionales propres ne peut néanmoins correspondre à une « matière » déjà taxée par l'autorité fédérale (ou encore, à la matière imposable d'un impôt visé dans la LSF) ; en outre, une Région ne peut en principe percevoir de centimes additionnels sur des impôts et perceptions au profit de l'État ni octroyer de remise sur ceux-ci. Cette contrainte générale, qualifiée de « règle fédérale *non bis in idem* » (art. 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 ; art. 11 LSF), est de nature à restreindre sensiblement la marge de manœuvre dont disposent effectivement les Régions et requiert, de la part de celles-ci, une certaine créativité¹³. Pour autant, diverses variantes des scénarios d'introduction d'une taxe carbone en droit belge, qui impliquent les Régions, mobilisent cette forme primaire d'autonomie fiscale régionale directement basée sur la Constitution. Une exception à la règle *non bis in idem* doit cependant être introduite par l'autorité fédérale, par le biais (en principe) d'une loi ordinaire. Une dérogation de ce type a d'ailleurs déjà été introduite, par le passé, par le législateur fédéral ordinaire (par le biais de sa participation à un accord de coopération conclu avec les Régions) : elle concerne les *huiles minérales conformément à l'accord de coopération du 25 juillet 2018 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services et des citernes de gasoil à des fins de chauffage*.

Ensuite, les Régions bénéficient d'une fiscalité dérivée sous la forme des **impôts régionaux**. Issue de la décentralisation de prélèvements fiscaux initialement établis et collectés par l'État national, cette forme d'autonomie concerne une série d'impôts limitativement énumérés à l'article 3 de la LSF, pour lesquels la LSF prévoit l'attribution intégrale du produit aux Régions, l'octroi à celles-ci de la compétence exclusive pour en modifier la base taxable, le taux et les exonérations¹⁴, ainsi que la faculté d'en reprendre à leur compte le service (c'est-à-dire l'établissement concret de la base, le calcul de l'impôt, le contrôle, la perception, le recouvrement, la gestion des recours *administratifs*). Un seul scénario de mise en place d'une taxation carbone (variante II.8) mobilise cette figure de l'impôt régional.

Enfin, une autonomie régionale existe vis-à-vis de **l'impôt des personnes physiques (« IPP régional »)**, dont la substance a été consolidée à l'occasion de

(12) La Cour constitutionnelle a admis que, lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur compétent peut également viser, par ce biais, à encourager ou à décourager certains comportements adoptés par les contribuables. La circonstance que, ce faisant, il contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence matérielle d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait nécessairement contraire aux règles répartitrices des compétences entre l'autorité fédérale, les Communautés et les Régions. Le législateur fiscal doit néanmoins respecter le principe de proportionnalité : il ne peut, lorsqu'il modifie sa législation fiscale, rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs matériellement compétents, des compétences qui leur reviennent. Les arrêts prononcés par la Cour constitutionnelle en 1995 à propos des « écotaxes » donnent une intéressante illustration de la mise en œuvre de ce principe de proportionnalité en pratique.

(13) La loi du 23 janvier 1989 réserve néanmoins aux Régions, pour taxation, les matières de l'eau et des déchets.

(14) L'autorité fédérale ne peut donc plus légiférer concernant les éléments en question (base, taux et exonérations) des impôts régionaux, mais elle conserve le pouvoir exclusif d'en modifier la matière imposable, moyennant toutefois l'adoption d'une loi votée à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution.

la sixième réforme de l'État. Ces prérogatives des Régions, qui concernent essentiellement les centimes additionnels calculés sur l'Impôt État réduit, ainsi que des réductions et crédits d'impôt liés aux compétences matérielles régionales, sont étrangères au projet d'introduction d'une taxe carbone en droit belge, du moins dans les scénarios ici envisagés. Dans le souci d'une politique générale cohérente, il convient néanmoins de tenir compte de l'évolution du régime de l'IPP, tant dans son volet fédéral que régional, de manière à ce que le signal-prix créé par le dispositif de tarification carbone ne soit pas contrarié voire neutralisé par les règles relatives à cet impôt qui demeure le principal pourvoyeur de recettes dans le système fiscal belge.

V. Introduire une taxe carbone en droit belge : quelle(s) autorité(s) compétente(s) ? Quelle procédure suivre ? Où vont les recettes ?

En prenant pour point d'ancrage les trois scénarios évoqués ci-avant (eux-mêmes sous-divisés en plusieurs variantes), il convient ainsi de déterminer, **sur le fondement des règles de répartition des compétences fiscales**, le ou les niveau(x) de pouvoir compétent(s) pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges, ainsi que les contraintes caractérisant les procédures normatives applicables.

Pour l'essentiel, dans le domaine des bâtiments et des transports tout particulièrement, la taxe carbone pourrait, conformément aux recommandations issues du *Débat National sur la tarification carbone en Belgique*, prendre la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises¹⁵. Dans cette perspective, un lien étroit existerait entre le nouveau dispositif de tarification carbone et un impôt déjà existant au niveau fédéral, à savoir les droits d'accises.

Pour rappel, dans le **scénario I**, le niveau de pouvoir qui établit et collecte la taxe carbone est aussi celui qui en utilise le produit pour couvrir ses propres dépenses publiques. Ce niveau de pouvoir est *soit* l'autorité fédérale, *soit* les Régions. Ce scénario global peut se concevoir sous trois formes distinctes alternatives : une **taxe carbone fédérale** (I-1), des **taxes carbonées régionales**¹⁶ (I-2) ou une **taxe carbone**

fédérale et des taxes carbonées régionales distinctes et indépendantes¹⁷ (I-3).

La première variante (**taxe carbone fédérale**) a pour avantage de garantir un prix carbone uniforme à l'échelle nationale. Les seconde et troisième variantes (**taxes carbonées régionales, le cas échéant combinées avec une taxe carbone fédérale distincte**), au contraire, exposent au risque d'un prix carbone différencié entre Régions, mais elles ont le mérite de confier, totalement ou partiellement, la responsabilité de l'introduction de la tarification carbone au niveau de pouvoir qui dispose des compétences matérielles les plus étendues en matière d'environnement et d'énergie : les Régions. Ces deux ultimes variantes requièrent néanmoins l'introduction, par le biais d'une loi fédérale ordinaire, d'une exception à la règle fédérale *non bis in idem*.

Dans le cadre des seconde et troisième variantes du scénario I (**taxes carbonées régionales, le cas échéant combinées avec une taxe carbone fédérale distincte**), se pose inévitablement la question de la faisabilité du modèle de tarification carbone en tant que composante additionnelle des droits d'accises : si ces derniers sont administrés par l'autorité fédérale (le SPF Finances), l'on conçoit difficilement qu'une partie de ces droits d'accises soit désormais placée sous l'administration des trois Régions, séparément pour la composante carbone s'y rapportant. Il y aurait à la fois un gaspillage de ressources administratives, mais aussi une inefficacité prévisible de perception. Une solution à ce problème consisterait en la mise en place de modalités de coordination ou de coopération, notamment un accord de coopération, permettant de faire administrer les taxes régionales par le SPF Finances.

On rappelle ici que les **trois variantes du scénario I** telles que décrites ci-avant ont pour point commun de prévoir une **tarification du carbone sans que les recettes de celles-ci ne puissent être transférées vers un autre niveau de pouvoir que celui qui établit la taxe**.

Les conclusions en termes d'autorités compétentes, de procédures à suivre et de destinataires des recettes sont résumées par le tableau qui suit :

(15) Comme cela a été indiqué dans l'introduction de la version intégrale du rapport, des exceptions ont été envisagées dans le rapport final de la consultation organisée par le Débat national sur la tarification carbone en Belgique : en matière de transports, il n'est pas inconcevable que la tarification carbone s'inscrive dans le cadre de l'élaboration d'une tarification routière qui, dans une des trois Régions du pays (la Wallonie) et uniquement pour les poids lourds en l'état actuel des choses, est qualifiable de « redevance » et non d'impôt ; pour le secteur de l'industrie non-ETS, l'on a également considéré l'hypothèse de l'absence de taxe et d'une réforme des systèmes régionaux d'accords volontaires (*Energiebeleidsovereenkomsten* en Flandre et *Accords de Branche* en Wallonie) existants afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser.

(16) Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

(17) Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

Scénario I. – Sans transfert de recettes à un autre niveau de pouvoir	
Variante I-1 – Taxe carbone fédérale	
<i>Résumé : l'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone.</i>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Autorité fédérale.
– Procédure – Type d'acte	– Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1 ^{er} , de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non essentiels de la taxe carbone.
– Procédure – Trajectoire normative	Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone.
– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution) : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie.
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales.
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié : – loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.
– Destination des recettes	Les recettes de la taxe carbone fédérale servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles de l'autorité fédérale (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions ?)
Variante I-2 – Taxes carbonées régionales	
<i>Résumé : la tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions.</i>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Régions.
– Procédure – Type d'acte	– Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> . – Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbonées régionales (art. 170, § 2, de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif (arrêtés régionaux) possible pour les éléments non essentiels de l'impôt. – Accord de coopération possible entre les trois Régions (facultatif).
– Procédure – Trajectoire normative	– Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> . – Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour la définition des éléments essentiels des taxes carbonées régionales. – Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour l'assentiment à l'accord de coopération éventuel.
– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 53 Constitution, pour la loi fédérale ; art. 35, §§ 1 ^{er} et 2, de la LSRI ¹⁸ , pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx ¹⁹ , pour l'ordonnance bruxelloise).

(18) Loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

(19) Loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises.

– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales.
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> – décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p>Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.</p>
– Destination des recettes	<p>Les recettes des taxes carbone régionales servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions.</p> <p>(Accord de coopération entre les Régions – voire avec l'autorité fédérale – pour l'utilisation des recettes ?)</p>
Variante I-3 – Taxe carbone fédérale et taxes carbonées régionales distinctes et indépendantes	
Résumé : l'autorité fédérale et les Régions prélèvent, de manière indépendante, leur propre taxe carbone.	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Autorité fédérale et Régions.
– Procédure – Type d'acte	<ul style="list-style-type: none"> – Loi fédérale pour les éléments essentiels de la taxe carbone fédérale (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution). – Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>. – Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbonées régionales (art. 170, § 2, de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif possible (arrêtés fédéraux et régionaux) pour les éléments non essentiels de l'impôt. – Accord de coopération possible entre l'autorité fédérale et les trois Régions (facultatif), avec loi, décrets et ordonnance d'assentiment.
– Procédure – Trajectoire normative	<ul style="list-style-type: none"> – Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>. – Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone fédérale. – Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour la définition des éléments essentiels des taxes carbonées régionales. – Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales, des décrets ou des ordonnances pour l'assentiment à l'accord de coopération éventuel.
– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 53 de la Constitution ; art. 35, §§ 1 ^{er} et 2, de la LSRI ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx).
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral et gouvernements régionaux, par le biais de leurs administrations respectives (sous réserve d'un accord de coopération).

<p>– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système</p>	<p>En principe : acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> – loi, décret ou ordonnance pour les éléments essentiels des taxes carbonées fédérales et régionales ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de la taxe. <p>Sauf introduction dans la loi, le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p>Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'une loi, d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.</p>
<p>– Destination des recettes</p>	<p>Les recettes de la taxe carbone fédérale servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles de l'autorité fédérale.</p> <p>Les recettes des taxes carbonées régionales servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions. (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Pour rappel, dans le **scénario II**, l'autorité fédérale établit et collecte la taxe, mais le produit en revient, en partie du moins, aux Régions. À la différence du scénario précédent, le scénario ici considéré implique donc un transfert (total ou partiel) du produit de la tarification carbone entre collectivités politiques (de l'autorité fédérale vers les Régions).

Plusieurs variantes ont été distinguées, en fonction du degré d'implication et de la marge de manœuvre des Régions vis-à-vis de la taxe carbone fédérale

(II-4, II-5, II-6, II-7 et II-8). D'un point de vue juridico-institutionnel, toutes ces variantes, exception faite de la variante II-7 (taxe carbone fédérale avec des additionnels régionaux), nécessitent, pour leur concrétisation, une modification préalable de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (la « LSF »). La nécessité d'obtenir, au niveau fédéral, une majorité spéciale, telle que définie à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution²⁰, constitue un élément de difficulté supplémentaire.

<p align="center">Scénario II. – Avec transfert (partiel) des recettes à un autre niveau de pouvoir – taxe carbone fédérale</p>	
<p align="center"><i>Variante II-4 – Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation</i></p>	
<p><i>Résumé : l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone mais le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation (dont le montant n'est pas dépendant du montant des recettes engrangées par l'impôt carbone).</i></p>	
<p>– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)</p>	<p>Autorité fédérale.</p>
<p>– Procédure – Type d'acte</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non essentiels de la taxe carbone. – Loi spéciale réformant la LSF (loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions).
<p>– Procédure – Trajectoire normative</p>	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone.</p> <p>Procédure d'adoption d'une loi spéciale pour la dotation au profit des Régions.</p>

(20) Loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune des Chambres – Chambre des représentants et Sénat – à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés.

– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution – Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone. Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dernier al., de la Constitution – Dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour la fixation de la dotation au profit des Régions.
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone).
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<u>Taxe carbone</u> En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié : – loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer. <u>Dotation</u> Loi fédérale à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier al., de la Constitution
– Destination des recettes	En soi, les recettes de la taxe carbone alimentent le budget de l'autorité fédérale (sous réserve de l'hypothèse du recours aux fonds d'attribution). Cependant, en conséquence de la modification de la LSF, une nouvelle dotation est prévue au profit des Régions. Elle se calcule selon des paramètres directement inscrits dans la LSF, indépendamment de la recette réelle procurée par la taxe carbone. La LSF prévoit aussi une « clé de répartition » de cette dotation entre les trois Régions. (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)
<i>Variante II-5 – Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions</i>	
<i>Résumé : l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone mais le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation (dont le montant est <u>dépendant</u> du montant des recettes engrangées par l'impôt carbone).</i>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Autorité fédérale. (Accord obligatoire des Régions ?)
– Procédure – Type d'acte	– Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1 ^{er} , de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non essentiels de la taxe carbone. – Loi spéciale réformant la LSF (loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions).
– Procédure – Trajectoire normative	Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone. Procédure d'adoption d'une loi spéciale pour le principe du partage de la recette au profit des Régions.
– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution – Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone. Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dernier al., de la Constitution – Dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe du partage de la recette au profit des Régions.

– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone).
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> – loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p><u>Principe du partage du produit de la taxe</u></p> <p>Loi fédérale à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier al., de la Constitution.</p>
– Destination des recettes	<p>Partage du produit de la taxe carbone, selon un pourcentage inscrit dans la LSF, entre l'autorité fédérale et les Régions. La LSF prévoit aussi une « clé de répartition » entre les trois Régions de ce pourcentage des recettes de la taxe carbone.</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>
Variante II-6 – Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions	
<p><i>Résumé : la taxe carbone est un « impôt conjoint », impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie (indépendante ou dépendante du montant réel produit par la taxe) est attribuée aux Régions et sur lequel les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué).</i></p>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	<p>Autorité fédérale. (Accord obligatoire des Régions ?)</p> <p>Régions pour les éventuels additionnels ou remises.</p>
– Procédure – Type d'acte	<ul style="list-style-type: none"> – Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non essentiels de la taxe carbone. – Loi spéciale réformant la LSF (loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions) pour le principe de « l'impôt conjoint ». – Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les additionnels ou remises. <p>Accord de coopération ?</p>
– Procédure – Trajectoire normative	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone.</p> <p>Procédure d'adoption d'une loi spéciale pour le principe de « l'impôt conjoint ».</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les additionnels ou remises.</p>
– Procédure – Majorité à obtenir	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution – Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone.</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dernier al., de la Constitution – Dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe de « l'impôt conjoint ».</p> <p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour les additionnels ou remises régionaux.</p>

– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels et remises des Régions).
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<p><u>Taxe carbone</u> En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> – loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p><u>Principe de « l'impôt conjoint »</u> Loi fédérale à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier al., de la Constitution.</p> <p><u>Additionnels et remises régionaux</u> Décret ou ordonnance régional.</p>
– Destination des recettes	<p>Une partie déterminée du produit est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la LSF (montant dépendant ou non du produit réel de la taxe). La LSF prévoit aussi une « clé de répartition » entre les trois Régions de ce pourcentage des recettes de la taxe carbone.</p> <p>Les additionnels reviennent aux Régions qui les introduisent ; les remises viennent en soustraction de la part attribuée aux Régions concernées.</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

La variante II-7, ci-après envisagée, est la seule qui ne requiert pas de modification préalable de la LSF (et donc, l'adoption d'une loi spéciale). En guise de préalable toutefois, il est nécessaire de modifier, par le biais d'une loi

fédérale ordinaire (modification de la loi du 23 janvier 1989), la règle fédérale *non bis in idem* (qui interdit aux Régions de prévoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'État fédéral).

Variante II-7 – Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux	
<p><i>Résumé : l'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone. Elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques.</i></p> <p><i>Les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base ; néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les Régions mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre et établissent des additionnels régionaux qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale.</i></p>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Autorité fédérale. (Accord obligatoire des Régions ?) Régions pour les additionnels.
– Procédure – Type d'acte	<ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution). • Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non essentiels de la taxe carbone. • Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>. • Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les additionnels. • Accord de coopération entre les trois Régions et l'autorité fédérale ?
– Procédure – Trajectoire normative	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone.</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>.</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les additionnels.</p>

– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution – Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone et l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> . Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1 ^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour les additionnels ou remises régionaux.
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels des Régions).
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<u>Taxe carbone</u> En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié : – loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer. <u>Additionnels régionaux</u> Décret ou ordonnance régional. <u>Si accord de coopération</u> Modification par accord de coopération et lois, décrets et ordonnances d'assentiment.
– Destination des recettes	Les recettes de la taxe carbone de base servent à alimenter les dépenses de l'autorité fédérale dans le champ de ses propres compétences matérielles. Les additionnels reviennent aux Régions qui les introduisent et servent à financer les dépenses liées aux compétences matérielles régionales. (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)

L'ultime variante du scénario II (II-8) mobilise le concept d'« impôt régional » tel qu'il figure dans la LSF. Au sens de l'article 3 de la LSF, un « impôt régional » est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la loi spéciale en question a prévu, sur le fondement de critères

de localisation qu'elle définit, la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations).

Variante II-8 – Taxe carbone en tant qu'impôt régional au sens de l'article 3 de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989

<i>Résumé : la taxe carbone est un « impôt régional », c'est-à-dire un impôt initialement créé par l'autorité fédérale, mais dont la LSF a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations).</i>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Autorité fédérale. (accord obligatoire des Régions ?) Régions pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF (base, taux et exonérations ?)
– Procédure – Type d'acte	– Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1 ^{er} , de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non essentiels de la taxe carbone. – Loi spéciale réformant la LSF (loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions) pour le principe de « l'impôt régional ».

	<ul style="list-style-type: none"> – Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF. – Accord de coopération (obligatoire ou facultatif ?) entre les Régions (et l'autorité fédérale ?) ?
– Procédure – Trajectoire normative	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone.</p> <p>Procédure extraordinaire d'adoption d'une loi spéciale pour le principe de « l'impôt régional ».</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF (+ éventuellement assentiment à accord de coopération).</p>
– Procédure – Majorité à obtenir	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution – Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime initial de la taxe carbone.</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dernier al., de la Constitution – Dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe de « l'impôt régional ».</p> <p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF.</p>
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	<p>Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone).</p> <p>SOUS RÉSERVE DE :</p> <p>Reprise du service par les administrations régionales (si produit de la taxe carbone intégralement ristourné aux Régions).</p>
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié (loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt, arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt) (accord des Régions ?).</p> <p>SOUS RÉSERVE DE :</p> <p>Transfert des compétences normatives exclusivement aux Régions : un décret ou une ordonnance régional peut modifier la loi fédérale initialement en vigueur.</p>
– Destination des recettes	<p>Tout ou partie du produit de la taxe carbone revient aux Régions, conformément à ce que prévoit la LSF à propos de l'impôt régional/ taxe carbone et selon un modèle de répartition fondé sur les critères de localisation inscrits dans la LSF. Ce produit (intégral ou partiel) perçu par les Régions ne peut servir qu'à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions.</p> <p>S'il demeure une part du produit de la taxe carbone au niveau de l'autorité fédérale, elle couvrira uniquement des dépenses entrant dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale.</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Tout comme le scénario II, le **scénario III** matérialise l'idée que **le niveau de pouvoir qui prélève la taxe carbone n'est pas ou pas uniquement celui qui en**

utilisera la recette pour les besoins de ses propres dépenses publiques (dans le champ de ses compétences matérielles). Dans ce cadre, un transfert (total

ou partiel) du produit de la tarification carbone entre collectivités politiques est envisagé, ce qui différencie le scénario III (comme le scénario II d'ailleurs) par rapport au scénario I. Toutefois, le modèle ici est inversé par rapport au scénario II : **dans le scénario III, ce sont les Régions qui sont à l'initiative du système**

de tarification carbone et une partie du produit de ces taxes fait l'objet d'un transfert au profit de l'autorité fédérale. À cet égard, deux variantes alternatives peuvent être distinguées. Une d'entre elles – la variante III-10 – nécessite un amendement préalable de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989.

Scénario III. – Avec transfert (partiel) des recettes à un autre niveau de pouvoir – taxes carbonées régionales	
Variante III-9 – Taxes carbonées régionales avec additionnels fédéraux	
Résumé : chaque autorité régionale établit et collecte la taxe carbone dont le produit alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions. L'autorité fédérale établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales.	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Régions. Autorité fédérale (additionnels).
– Procédure – Type d'acte	<ul style="list-style-type: none"> – Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>. – Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbonées régionales (art. 170, § 2, de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif (arrêtés régionaux) possible pour les éléments non essentiels de l'impôt. – Accord de coopération possible entre les trois Régions (facultatif ?) (avec autorité fédérale ?) – Loi fédérale ordinaire pour les additionnels fédéraux (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution).
– Procédure – Trajectoire normative	<ul style="list-style-type: none"> – Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>. – Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour la définition des éléments essentiels des taxes carbonées régionales. – Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour l'assentiment à l'accord de coopération éventuel. – Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les additionnels fédéraux et l'assentiment à l'accord de coopération éventuel.
– Procédure – Majorité à obtenir	Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 53 Constitution, pour la loi fédérale ; art. 35, §§ 1 ^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise). Pas d'exigence d'adoption d'une loi spéciale.
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels fédéraux). Accord de coopération avec l'autorité fédérale (perception simultanée avec les accises par le SPF Finances ?).
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<u>Taxes carbonées régionales</u> En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié : <ul style="list-style-type: none"> – décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. Sauf introduction dans le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer. Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret, d'une ordonnance et/ou d'une loi d'assentiment. <u>Additionnels fédéraux</u> Loi fédérale ordinaire.

– Destination des recettes	Le produit des taxes carbones sert à financer des dépenses publiques régionales (dans le domaine des compétences matérielles des Régions). Le produit des additionnels fédéraux sert à financer des dépenses publiques fédérales (dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale). (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)
----------------------------	--

L'option prise de construire le modèle de taxation du carbone à partir des accises (« composante additionnelle des droits d'accises ») est délicate à mettre en œuvre dans la variante ci-dessus exposée. En effet, les accises en vigueur aujourd'hui continueraient d'être administrées par l'autorité fédérale (SPF Finances), mais les taxes carbones seraient prélevées par les administrations régionales. Juridiquement parlant, toutefois, un accord

de coopération permettant de s'appuyer sur les services de l'autorité fédérale et de faire prélever l'ensemble des taxes carbones régionales par le SPF Finances nous paraît concevable et admissible, sous réserve des modalités de rétribution à prévoir au profit de cette dernière.

Quant à la dernière variante du scénario III (III-10), les conclusions institutionnelles sont les suivantes.

Variante III-10 – Taxes carbones régionales avec transfert (partiel) de recettes à l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation	
<i>Résumé : chaque autorité régionale établit et collecte la taxe carbone dont le produit alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions. L'autorité fédérale établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. De plus, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire).</i>	
– Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Régions. Autorité fédérale (additionnels).
– Procédure – Type d'acte	<ul style="list-style-type: none"> – Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbones régionales (art. 170, § 2, de la Constitution). – Délégation au pouvoir exécutif (arrêtés régionaux) possible pour les éléments non essentiels de l'impôt. – Accord de coopération possible entre les trois Régions (facultatif ?) et l'autorité fédérale (?). – Loi fédérale ordinaire pour les éventuels additionnels fédéraux. – Loi spéciale réformant la LSF (loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions) pour le principe de la dotation en provenance des Régions vers l'autorité fédérale et de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>.
– Procédure – Trajectoire normative	<p>Processus ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les éléments essentiels de la taxe carbone / assentiment à l'éventuel accord de coopération.</p> <p>Processus d'adoption d'une loi spéciale pour le principe de la dotation en provenance des Régions vers l'autorité fédérale et de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>.</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les additionnels fédéraux / assentiment à l'éventuel accord de coopération.</p>
– Procédure – Majorité à obtenir	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour le régime des éléments essentiels de la taxe carbone et l'assentiment à l'accord de coopération éventuel.</p> <p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution – Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour les additionnels fédéraux et l'assentiment à l'accord de coopération éventuel.</p>

	Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dernier al., de la Constitution – Dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe de la dotation en provenance des Régions vers l'autorité fédérale et de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> .
– Procédure – Autorité d'exécution compétente	Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels fédéraux). Accord de coopération avec l'autorité fédérale (perception simultanée avec les accises par le SPF Finances ?)
– Procédure – Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<u>Taxes carbonées régionales</u> En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié : – décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; – arrêtés pour les éléments non essentiels de l'impôt. Sauf introduction dans le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer. Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment. <u>Additionnels fédéraux</u> Loi fédérale ordinaire. Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.
– Destination des recettes	Le produit des taxes carbonées est partiellement transféré à l'autorité fédérale par le biais d'une dotation prévue dans la LSF. L'autorité fédérale l'utilisera pour des dépenses publiques liées à ses propres compétences matérielles. Pour le surplus, la partie du produit restant dans les mains des Régions sert à financer des dépenses publiques régionales (dans le domaine des compétences matérielles des Régions). Le produit des additionnels fédéraux sert à financer des dépenses publiques fédérales (dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale). (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)

Compte tenu du fait que la tarification carbone devrait en principe revêtir la forme d'un impôt, la détermination de l'autorité compétente dépend des **règles de répartition des compétences fiscales** entre l'autorité fédérale et les Régions. Toutefois, une clarification du **régime de répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions** en relation avec la matière de l'environnement et du climat au sens large s'avère nécessaire, notamment pour comprendre les enjeux liés à l'utilisation des recettes engrangées par la taxe.

Les compétences servant une politique climatique ne se résument pas à la protection de l'environnement et sont, de ce fait, particulièrement morcelées entre l'autorité fédérale et les Régions. Cet éclatement de compétences explique notre choix de travailler sur la base

de **cinq** secteurs en particulier (environnement, énergie, bâtiments, transports et politique économique²¹). Dans le rapport complet, un tableau reprend, pour chaque secteur identifié, les compétences matérielles que le législateur a attribuées aux Régions ou réservées à l'autorité fédérale, par le biais de la LSRI et de la LSBxl. Un autre tableau, plus englobant, esquisse, de manière générale, les compétences attribuées et résiduelles de l'autorité fédérale.

VI. Introduire une taxe carbone en droit belge : quelle coordination ou coopération entre l'autorité fédérale et les Régions ?

Il existe de nombreuses modalités de coordination ou coopération entre collectivités politiques en droit institutionnel belge.

(21) Ces domaines de compétences sont ceux que la littérature la plus récente rattache à la politique climatique (voy. not. M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *Amén.*, 2018/4, pp. 61 et s.).

L'instrument par excellence consiste en l'accord de coopération, traité de droit interne conclu entre deux ou plusieurs entités fédérale et/ou fédérées, et ayant pour objet de formaliser une coopération entre lesdites entités dans une matière déterminée. La conclusion de tels accords de coopération est soit obligatoire, soit facultative. La loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (« LSRI ») énonce formellement les cas dans lesquels la conclusion d'un tel accord est obligatoire. Néanmoins, la Cour constitutionnelle considère que *la conclusion d'un accord de coopération est obligatoire* lorsque le caractère à ce point imbriqué des compétences concernées implique qu'elles ne peuvent plus être utilement exercées que par le biais d'un accord de coopération. En matière de fiscalité, un raisonnement similaire est susceptible aussi d'être tenu, notamment si la taxe carbone devait émaner (au moins pour partie) des Régions et prendre la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises : l'imbrication avec la compétence fédérale en matière d'accises apparaît manifeste, notamment pour ce qui concerne le « service » de l'impôt (c'est-à-dire à son administration) ; au surplus, il semble nécessaire que les entités concernées s'accordent sur la localisation de la taxe carbone sur le territoire respectif de chaque Région (localisation du fait générateur).

Si quelques doutes peuvent donc encore subsister sur le caractère obligatoire ou non du recours à un accord de coopération dans de nombreux cas de figure, il n'en demeure pas moins que cette voie est ouverte et recommandable (quand bien même la conclusion d'un accord de coopération serait facultative).

Pour autant, un point crucial doit ici être souligné : ***il ne peut être porté atteinte à la répartition des compétences par la voie d'un accord de coopération.*** Ainsi, les règles répartitrices des compétences ne permettent pas à une autorité d'affecter des moyens financiers à des projets qui ne relèveraient pas de ses champs politiques d'action. Autrement dit, un accord de coopération ne peut pas avoir pour effet d'habiliter une autorité à financer une politique qui ne relève pas de sa compétence matérielle. Par exemple, un tel accord ne peut pas autoriser l'autorité fédérale à financer une politique régionale. Ainsi, les pouvoirs dont sont investis l'autorité fédérale, les Communautés ou les Régions, pour effectuer des dépenses dans le cadre de leurs politiques publiques ou sous la forme de subventions octroyées à des institutions de droit public ou de droit privé, sont subordonnés à la compétence matérielle à laquelle ces moyens financiers sont affectés. Chaque autorité ne peut ainsi conclure un accord de coopération que si elle met en œuvre des compétences propres. Dès lors, si un Fonds, avec personnalité juridique propre le cas échéant, est créé par

le biais d'un accord de coopération et doté de missions relevant à la fois des compétences matérielles régionales et fédérales, il faut veiller, en ce qui concerne son financement, à ce que l'on prévoie bien un apport de moyens en provenance à la fois de l'autorité fédérale et des Régions, et ce afin de financer les actions relevant de ces niveaux de pouvoir distincts.

En guise d'**illustration** d'une coopération possible dans le cadre de l'établissement d'un dispositif fiscal étroitement lié à une préoccupation environnementale, il est intéressant d'évoquer la **cotisation fiscale** mise en place par le biais d'un **accord de coopération relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services** (étendu, récemment, aux citernes de gasoil à des fins de chauffage). Cet accord met en place un Fonds doté d'une personnalité juridique distincte, financé par une cotisation fiscale imposée aux entreprises soumises à accises. C'est ce même accord qui établit et fixe le régime du prélèvement fiscal en question, en prévoyant que **les recettes couvrent des dépenses essentiellement associées à des politiques régionales**. Ce sont donc les Régions qui, dans l'accord de coopération, créent la cotisation qui revêt, dès lors, la nature d'une taxe régionale (composante additionnelle aux accises fédérales). Néanmoins, l'autorité fédérale, qui est aussi partie à l'accord de coopération, intervient (quasi uniquement) au titre du pouvoir de régulation de l'autonomie fiscale régionale qu'elle détient en vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution : ce que l'autorité fédérale apporte personnellement à l'accord de coopération, c'est une **exception à la règle fédérale non bis in idem** telle que prévue par la loi du 23 janvier 1989 ; par dérogation à ce principe, les Régions peuvent donc établir une taxe propre sur les **huiles minérales**, alors que cette matière est déjà taxée, au niveau fédéral, par les accises.

Le modèle, ainsi exposé en tant que précédent illustratif, constitue une source d'inspiration possible, en termes d'optimisation institutionnelle, dans le cadre de l'introduction d'un dispositif de tarification du carbone.

VII. Introduire une taxe carbone en droit belge : quelle affectation des recettes ?

L'utilisation des recettes engendrées par un dispositif de tarification carbone, introduit sous la forme d'une taxe, suscite un double questionnement :

- 1) qui peut utiliser les recettes engendrées par cette taxe²² pour couvrir le coût de dépenses publiques ?
- 2) comment peut-on utiliser les recettes engendrées par cette taxe²³, de manière à renforcer soit l'effica-

(22) Ceci, en tenant compte sur le moyen et le long termes, de l'objectif, si le dispositif de la taxe carbone est efficace, de réduction des émissions de CO₂ et, par voie de conséquence, de diminution des recettes engrangées par cet instrument fiscal.

(23) Ceci, en tenant compte sur le moyen et le long termes, de l'objectif, si le dispositif de la taxe carbone est efficace, de réduction des émissions de CO₂ et, par voie de conséquence, de diminution des recettes engrangées par cet instrument fiscal.

cité de l'instrument et des politiques sous-jacentes, soit en compenser les effets négatifs pour certaines catégories de redevables ?

Quant à la *première question*, des indications essentielles figurent déjà dans les tableaux repris ci-avant, sous la section V.

Lorsqu'une recette fiscale donnée – en l'occurrence le produit d'une taxe carbone – peut être utilisée par un niveau de pouvoir spécifique (autorité fédérale ou Régions), encore convient-il de déterminer l'affectation précise qui lui sera donnée. Tel est l'objet de la *seconde question*, qui invite, entre autres :

- à revisiter les compétences matérielles de chacune des entités politiques ;
- à confronter celles-ci avec les utilisations du produit de la taxe, tels que préconisées dans le rapport final du *Débat national* sur la tarification du carbone²⁴ ;
- à envisager diverses techniques budgétaires permettant, dans une certaine mesure, des affectations prédéterminées des recettes procurées par la taxe carbone, soit qu'il s'agisse de renforcer l'efficacité de l'instrument, soit que l'on veuille en compenser les effets négatifs pour les redevables.

Pour rappel, les règles répartitrices des compétences empêchent une autorité d'affecter des moyens financiers à des projets qui ne relèvent pas de ses compétences matérielles. Or, la **lutte contre le réchauffement climatique** apparaît comme une compétence transversale englobant de nombreuses compétences matérielles, relevant tant du giron fédéral que des entités fédérées. Cela étant, des *coopérations* peuvent s'établir entre collectivités politiques de manière à garantir une utilisation commune et coordonnée de leurs ressources financières. Une telle méthode ne peut cependant entraîner un échange, un abandon ou une restitution de compétence. Dit autrement, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, appliquée par la section de législation du Conseil d'État, il ne peut être porté atteinte à la répartition des compétences matérielles par la voie d'un accord de coopération.

On note néanmoins qu'une Région, bénéficiaire de la totalité ou d'une partie du produit d'une taxe carbone, pourrait décider de transférer celui-ci aux **collectivités locales** (communes et/ou provinces), par le biais essentiellement des fonds communaux ou provinciaux.

En outre, lorsqu'une Région bénéficie d'une dotation au sens large en provenance de l'autorité fédérale (en principe réglée par la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 (LSF)), la Constitution lui garantit la *liberté d'affectation*, sans que l'autorité fédérale (en ce compris *via* la LSF) ne puisse valablement lui imposer une affectation spécifique.

Ainsi donc, dans la structure institutionnelle de la Belgique fédérale, l'argent qu'une collectivité politique obtient par le biais d'un nouvel instrument fiscal doit être utilisé par elle *pour effectuer des dépenses publiques liées à ses compétences matérielles*.

En principe, et conformément aux règles fondamentales du droit budgétaire, chaque euro de recettes tombe dans le « pot commun » de l'entité et doit servir à financer l'ensemble des dépenses publiques (*principe de non-affectation des recettes*). Autrement dit, les recettes globales de la collectivité politique constituent une seule masse qui, sans distinction de source, couvre l'ensemble des dépenses globales. Le lien qui s'établit, le cas échéant, entre le produit d'une taxe carbone et les dépenses publiques réalisées en conséquence dans le respect des compétences matérielles revêt essentiellement une dimension « politique », ceci sous réserve des exceptions impliquant la mobilisation de techniques budgétaires dérogatoires telles que les « fonds budgétaires »²⁵, ou encore, la création d'une personne juridique distincte (spécifiquement financée, entre autres, par une recette (fiscale) donnée).

Dès lors, le dispositif de tarification du carbone engendrera une recette que l'on peut s'efforcer de prévoir. Qu'est-ce que ce surcroît de rentrée financière permet de faire politiquement parlant ? Quelles doivent être les priorités politiques de l'autorité publique concernée par rapport à ces nouvelles marges de manœuvre financières ?

De ce point de vue, une distinction peut être faite entre deux branches de l'alternative suivante :

- soit le produit attendu de la taxe carbone est utilisé pour **augmenter les dépenses publiques** (couvrir le coût d'une nouvelle dépense publique ou majorer le crédit octroyé pour une dépense publique déjà existante) ;
- soit le produit attendu de la taxe carbone est utilisé pour **diminuer d'autres impôts** par ailleurs (par exemple, l'impôt sur les revenus du travail).

Si la **première option** est retenue – augmenter des dépenses publiques données – il convient de s'assurer

(24) Belgian National Debate on Carbon Pricing, *Final Report*, June 2018, <https://www.climat.be/fr-be/politiques/politique-belge/politique-nationale/debat-tarification-carbone/>.

(25) La technique des fonds budgétaires organiques ne doit pas se confondre avec deux catégories séparées de fonds, au niveau fédéral, à statut et définition spécifiques : les *fonds de restitution* et, surtout, les *fonds d'attribution*. Les fonds d'attribution sont mobilisés notamment dans le cadre des dispositifs de « dotations » au sens large de l'autorité fédérale vers les Régions et pourraient jouer un rôle dans certaines des variantes, exposées ci-avant, du scénario II et, le cas échéant, du scénario III.

que le bénéficiaire du produit de la taxe carbone détient bel et bien la **compétence matérielle** en lien avec la ou les dépenses publiques qu'il souhaite réaliser ou augmenter.

Dans le cadre de la **seconde option** – diminution d'autres impôts – ce sont les règles de répartition des **compétences fiscales** qui sont pertinentes pour déterminer la marge de manœuvre de l'autorité disposant du produit de la taxe carbone.

Ces deux options sont envisagées *en lien étroit avec les propositions figurant dans le rapport final du Débat National sur la tarification du carbone*²⁶ et en conformité par rapport à l'idée de *neutralité budgétaire* qui s'est dégagée lors de la consultation nationale qui l'a précédé.

Quant à la **première option**, impliquant l'utilisation du produit de la taxe carbone pour couvrir de nouvelles dépenses publiques, plusieurs cas de figure sont ainsi confrontés, dans la version longue du présent rapport de recherche, au droit institutionnel en vigueur.

En ce qui concerne les **bâtiments** tout d'abord, les hypothèses sont celles d'un *transfert d'une somme forfaitaire aux personnes à risque de pauvreté énergétique (chèques énergie, par exemple), du transfert de sommes forfaitaires à chaque citoyen, de programmes de rénovation en faveur des ménages, ou encore, de politiques spécifiques pour soutenir les PME.*

Le morcellement complexe des compétences relatives à l'énergie rend l'exercice délicat et ne permet pas d'apporter des réponses précises et définitives quant à la désignation de l'autorité compétente pour les affectations (du produit de la taxe carbone) suggérées ci-avant. Tout dépendra, en effet, de la structuration concrète des dispositifs mis en place (chèque énergie, somme forfaitaire pour tous, etc.) et des objectifs spécifiques qui les sous-tendent. Dans ce cadre, il convient de ne pas confondre les **compétences matérielles** (réparties de manière exclusive entre l'autorité fédérale et les entités fédérées) et les **instruments économiques non fiscaux** (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) que chaque niveau de pouvoir peut mobiliser au service des compétences matérielles qui sont les siennes. On peut ainsi considérer que tant l'autorité fédérale que les Régions sont en mesure de mettre en place un dispositif de « chèques énergie », à condition toutefois que le but poursuivi puisse nettement se relier aux compétences matérielles qui sont les leurs. Le modèle devra donc se configurer en fonction de ces dernières.

Quant au **transport**, seraient envisageables une redistribution forfaitaire aux ménages, une affectation à des investissements dans les infrastructures, ou encore, une affectation à la promotion des modes de mobilité bas carbone (incluant les transports publics, les modes de transport actifs et la mobilité électrique). Le choix de la redistribution forfaitaire aux ménages – *instrument* du chèque, de la prime, du subside – soulève des questions similaires à celles abordées ci-avant à propos de l'affectation du produit de la taxe carbone dans le secteur des bâtiments au financement d'un chèque énergie. Pour ce qui a trait à l'utilisation de la recette nouvelle pour des investissements dans les infrastructures ou pour promouvoir les modes de mobilité bas carbone, les partages d'attributions de chacun sont plus marqués : la marge de manœuvre de l'autorité fédérale est assez faible (essentiellement, le développement des infrastructures ferroviaires et l'encouragement du train), alors que les Régions sont en charge des routes, des voies hydrauliques, du transport en commun autre que le train.

En ce qui concerne la part des revenus issue de la tarification des émissions de carbone du transport de marchandises, elle pourrait être affectée à des investissements dans les infrastructures incluant les modes de transport actifs et la multimodalité, ou encore, au financement d'un fonds dédié à l'innovation technologique et au développement de tous les modes de transport de marchandises. Là encore, les partages d'attributions entre l'autorité fédérale et les Régions sont marqués, de manière telle qu'il faille être attentif, lors de la mise en place de la tarification carbone, au fait que le produit doit pouvoir être utilisé au niveau de pouvoir pertinent pour réaliser les dépenses publiques souhaitées.

Pour le secteur des **industries**, parmi les affectations non fiscales des recettes attendues de la taxe carbone, figure le souhait d'accompagnement des industries non-ETS, en particulier les PME, par le biais du financement de mesures d'accompagnement (par exemple, l'instauration d'un Fonds d'Innovation). En termes de compétences, la désignation de l'autorité matériellement habilitée à prendre ces mesures d'accompagnement dépend étroitement de la nature des mesures d'accompagnement, dont le contenu doit pouvoir entrer dans les attributions des Régions (par exemple, au titre de leurs compétences en matière d'utilisation rationnelle de l'énergie ou de politique économique) ou de l'autorité fédérale. L'on ne peut que préconiser qu'un tel Fonds soit mis en place par le biais d'un accord de coopération, tout en rappelant que chaque partie prenante à cet accord doit pouvoir contribuer de manière propre à son financement.

(26) Belgian National Debate on Carbon Pricing, Final Report, June 2018, <https://www.climat.be/fr-be/politiques/politique-belge/politique-nationale/debat-tarification-carbone/>.

Quant à la **seconde option**, qui matérialise l'idée de *tax shift* (les recettes nouvelles issues de la taxe carbone serviraient à compenser des diminutions de charges relatives à d'autres impôts), l'alternative suivante se présente :

- utiliser (en partie) les revenus de la tarification du carbone pour réduire les **charges sur le travail** comme les cotisations de sécurité sociale ou l'impôt des personnes physiques ;
- réduire **les charges et les taxes sur l'électricité**.

En ce qui concerne la **réduction des charges sur le travail**, c'est l'autorité fédérale qui demeure essentiellement compétente en matière de cotisations sociales. Un autre moyen de réduire la charge sur le travail consisterait, pour l'autorité fédérale, à prolonger les mesures déjà introduites, sous la précédente législation, à l'occasion des *tax shifts* successifs dans le régime de l'impôt des personnes physiques. Si ce sont les Régions qui bénéficient du produit de la taxe carbone, une diminution des charges sur le travail pourrait se concrétiser par le biais d'une diminution des centimes additionnels régionaux à l'impôt des personnes physiques (le cas échéant en différenciant par tranche d'impôt, de manière à cibler davantage les plus faibles revenus), ou encore, par l'introduction de réductions ou crédits d'impôt en fonction des revenus d'activités.

Pour ce qui a trait à la **réduction des charges et taxes sur l'électricité**, il convient d'être attentif au fait que les compétences relatives au coût de l'électricité sont subdivisées en plusieurs composantes (énergie, TVA, taxes et coûts de réseau) qui, elles-mêmes, sont morcelées entre différents niveaux de pouvoir.

VIII. Introduire une taxe carbone en droit belge : les contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit belge

Tout exercice d'un pouvoir fiscal en Belgique se doit de respecter un certain nombre de normes et de principes généraux (constitutionnels ou non), qui constituent autant de contraintes juridiques pesant sur l'auteur du prélèvement (le « législateur fiscal »).

Le texte de la Constitution fonde, tout d'abord, trois grands principes :

- le **principe de la légalité de l'impôt** (art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution) en vertu duquel la décision de lever un impôt et les éléments essentiels de celui-ci doivent nécessairement figurer dans une norme adoptée par l'assemblée élue compétente (loi fédérale, décret régional, ordonnance régionale ou règlement-taxe local) ;
- le **principe d'annualité de l'impôt** (pour la fiscalité fédérale et régionale) (art. 171 de la Constitution) en vertu duquel les règles qui établissent des impôts n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ;

- le **principe d'égalité et de non-discrimination** (art. 10, 11 et 172 de la Constitution) qui constitue l'unique garantie de justice matérielle de la norme fiscale et qui contraint l'auteur d'un prélèvement fiscal à pouvoir justifier objectivement et raisonnablement – sous le contrôle d'une instance juridictionnelle – les situations qui emportent soit une différence de traitement entre des situations comparables, soit une identité de traitement entre des situations essentiellement différentes.

Le Titre II de la Constitution consacre, en outre, un certain nombre de droits et libertés fondamentaux auxquels le droit fiscal est tenu de se conformer, sous le contrôle de la Cour constitutionnelle, pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale ou régionale. Au surplus, des instruments de droit international conventionnel reconnaissent aussi une série de droits fondamentaux dont certains sont susceptibles de s'appliquer en matière fiscale et dont le contenu peut, le cas échéant, revêtir une « portée analogue » à des droits fondamentaux consacrés par le texte de la Constitution belge (par exemple, le droit au respect des biens, ou encore, le droit à la protection de la vie privée).

En dehors du texte même de la Constitution, la Cour constitutionnelle et, le cas échéant d'autres juridictions supérieures, ont dégagé un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle qui doivent être respectés lorsqu'une autorité normative met en œuvre son pouvoir fiscal :

- le **principe de territorialité** ;
- le **principe de l'union économique** et, plus généralement, de la liberté de concurrence, de la liberté de commerce et de l'industrie (qui sanctionnent les atteintes au cœur même du droit d'exercer une activité économique donnée) et des libertés de circulation intra-belges (qui sanctionnent toute entrave injustifiée au maintien d'une unité économique du territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes, et qui s'inspire directement du principe européen de réalisation du marché intérieur et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de libertés de circulation) ;
- le **principe de proportionnalité** (qui contraint l'autorité fiscalement compétente, lorsqu'elle établit et fixe le régime juridique d'un impôt, à s'abstenir de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres collectivités politiques, de leurs compétences matérielles) ;
- le **principe de sécurité juridique** et, plus généralement, de bonne législation (qui implique, entre autres, que le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise et donc adapter son comportement au contenu de la norme juridique).

En relation étroite avec ce dernier principe de sécurité juridique, il convient d'évoquer le **principe de non-rétroactivité**, qui interdit, par voie de principe, qu'une nouvelle norme ait un champ d'application s'étendant à des situations déjà définitivement acquises au moment de son entrée en vigueur. Autrement dit, la loi fiscale nouvelle ne peut régir que des situations futures ou les effets futurs de situations nées antérieurement.

Le droit fiscal est **d'ordre public**, ce qui implique un certain nombre de conséquences en termes de principes, dont notamment : l'interdiction de la fraude fiscale, l'inopposabilité des accords portant sur des questions de droit conclus entre l'administration et les redevables, ainsi que des transactions formalisées entre le fisc et les contribuables, ou encore, l'interdiction de principe des compensations civiles en matière fiscale.

Enfin, toute autorité fiscale normative se doit de se conformer aux exigences découlant du **droit international** et du **droit de l'Union européenne**.

Parmi ces principes, celui tenant à l'égalité et à la non-discrimination occupe une place particulière, tout spécialement lorsqu'il s'agit de créer des catégories au sein du régime, de prévoir des taux réduits ou des exonérations le cas échéant, ou encore, de décider que la charge pesant sur certains redevables sera compensée totalement ou partiellement par des prestations étatiques en retour. Quant à la fiscalité environnementale, la jurisprudence passée de la Cour constitutionnelle doit être présente à l'esprit et servir à calibrer l'exercice de catégorisation dans le cadre de la mise en place d'un dispositif de taxation du carbone. Des illustrations et un mode de raisonnement à tenir sont proposés dans le rapport. En guise de comparaison, un regard est porté sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel français en matière de fiscalité environnementale et, plus spécifiquement, de « contribution carbone ».

On soulignera encore que la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (« LSF »), comprend désormais un article 1^{er}ter prévoyant que « *l'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants : 1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ; 2° l'évitement de la double imposition ; 3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux* ». Cette disposition vaut uniquement si la taxe carbone est mise en place au niveau régional, et ce dans le cadre d'une compétence attribuée directement par la LSF (ce qui limite sensiblement son champ d'application). Toutefois, compte tenu du fait que certains des principes qui s'y trouvent se voient consacrés par ailleurs par d'autres sources, l'incidence de cette restriction (de champ d'application) demeure limitée.

IX. Introduire une taxe carbone en droit belge : les contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit européen

L'ultime section présente de manière synthétique certaines contraintes européennes relatives à l'introduction d'un dispositif fiscal de tarification carbone en Belgique. Les considérations ici tenues, générales à ce stade de la réflexion, tiennent lieu d'aperçu. Une analyse juridique plus approfondie s'avèrera nécessaire en fonction des options finalement retenues et de la configuration concrète que devrait revêtir le modèle de taxation final.

L'Union européenne entend assurer une certaine neutralité fiscale jugée indispensable pour parvenir à l'achèvement du marché intérieur et à l'établissement et au maintien d'un régime de concurrence non faussée et équitable. L'intégration, c'est-à-dire l'élimination graduelle des frontières économiques entre des États indépendants en vue de faire fonctionner leurs économies comme une seule et même entité, est un processus qui comprend traditionnellement deux phases, l'intégration négative et l'intégration positive.

L'**intégration négative** désigne la mise en œuvre des interdictions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (T.F.U.E.) par les juges nationaux et européen. Les États membres doivent exercer leur compétence fiscale *dans le respect du droit de l'Union européenne* et se conformer à différents principes consacrés par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : l'interdiction des entraves aux libertés économiques (libre circulation des travailleurs, des capitaux, des services, auxquelles s'ajoute la liberté d'établissement), l'interdiction des droits de douane entre États membres et des taxes d'effet équivalent à des droits de douane ainsi que des impositions intérieures discriminatoires (libre circulation des marchandises) et, enfin, l'interdiction des aides d'État aux entreprises.

L'**intégration positive** désigne le rapprochement des législations nationales. En matière de fiscalité, l'Union européenne dispose de compétences limitées, mais non négligeables. Ainsi, l'article 113 du T.F.U.E. confère des compétences fiscales à l'Union en vue de l'harmonisation des législations des États membres en matière d'impôts indirects. Concernant la fiscalité directe, nonobstant l'absence d'une disposition spécifique similaire, il peut être fait usage de la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des États membres (art. 115 du T.F.U.E.). À cet égard, le contraste est particulièrement marqué entre harmonisation de la fiscalité indirecte – *très avancée* – et de la fiscalité directe – *minimale*.

Tant les mesures positives d'harmonisation au niveau fiscal que les interdictions et libertés fondamentales consacrées dans le T.F.U.E. restreignent donc la souveraineté des États membres en matière de politique

fiscale. La mise en œuvre des politiques fiscales environnementales par un État membre est ainsi susceptible de créer des conflits avec le droit européen, conflits qui peuvent survenir dans le contexte du droit des aides d'État mais aussi dans le cadre de l'Union douanière, des principes européens de non-discrimination et des libertés de circulation.

Par conséquent, l'introduction en Belgique d'une tarification carbone conformément aux différents scénarios envisagés doit s'analyser au regard des principes et normes du droit de l'Union européenne.

Parmi les **libertés de circulation**, celle relative aux **marchandises** retient tout particulièrement l'attention. Il s'agit essentiellement de l'article 30 du T.F.U.E. qui prohibe les taxes d'effet équivalent à des droits de douane et de l'article 110 du T.F.U.E. qui prévoit quant à lui qu'un État membre ne peut frapper directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. Cette liberté a fait l'objet d'une jurisprudence abondante de la Cour de justice, à laquelle il convient d'être attentif dans le cadre de la mise en place du dispositif de tarification du carbone en Belgique. Des développements substantiels sont consacrés à cette question dans le rapport final.

La protection de l'environnement ne peut servir de justification en cas de discrimination. Ainsi, comme il a été précisé par l'avocat général dans l'arrêt *Tatu* : « lorsque la taxe concernée est de nature discriminatoire, le fait qu'elle poursuive un objectif environnemental ou vise à réduire la pollution est sans importance lorsqu'il s'agit de déterminer l'existence d'une infraction. Bien sûr, les mesures visant à améliorer les conditions environnementales devraient être encouragées. Toutefois, elles ne doivent pas être édictées de manière à faire naître une discrimination contre des produits importés »²⁷.

Si des considérations environnementales ne peuvent ainsi justifier une taxe discriminatoire, le droit européen n'empêche toutefois pas les États membres d'établir une distinction entre des produits qui, à première vue, semblent similaires, sur la base de motifs environnementaux (ex : en imposant des taxes plus élevées sur les produits qui sont plus polluants ou qui ont été produits de façon plus polluante). La Cour de justice interprète les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises d'une manière qui laisse aux États membres une certaine marge de manœuvre dans l'adoption de mesures fiscales avec un objectif environnemental. Ce n'est toutefois que si cet objectif

est poursuivi de façon cohérente que leur taxe environnementale sera en principe déclarée conforme à l'article 110 du T.F.U.E.

Dès lors, il ne semble pas que le système de taxe carbone envisagé puisse être remis en cause par la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises pour autant que l'objectif environnemental poursuivi soit appliqué de façon cohérente.

En vertu de l'article 107, § 1^{er}, du T.F.U.E., « *sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ». Pour apprécier si l'on a affaire à une **aide d'État**, quatre conditions doivent être rencontrées : un avantage procuré sans contrepartie – une aide (1), sélective (2), accordée par l'État ou au moyen des ressources d'État (3) qui affecte les échanges entre États membres et fausse la concurrence (4). L'existence d'une aide et son **caractère sélectif** sont les critères jugés déterminants dans le cadre du raisonnement relatif à la mise en œuvre de la prohibition en question.

Pour identifier une mesure d'aide, il convient de distinguer deux éléments constitutifs : un *avantage*, d'une part, et *l'absence de contrepartie à cet avantage*, d'autre part. Seul *l'effet* de la mesure est pertinent au contraire de la raison ou de l'objectif sous-tendant l'intervention de l'État.

La notion d'aide est plus générale que celle de subvention. En effet, constitue un avantage non seulement une prestation positive mais également l'exonération de charges économiques (comme l'octroi d'avantages fiscaux) et, plus largement, toutes les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise.

Seules les aides sélectives sont visées. Toutefois, sous réserve qu'une mesure s'applique indifféremment à toutes les entreprises et à toutes les productions (l'on a alors affaire à une aide *générale*), le fait que certaines entreprises ou certains secteurs en bénéficient plus que d'autres n'a pas nécessairement pour conséquence de les faire entrer dans le champ d'application des règles de concurrence en matière d'aides d'État. Ainsi, les incitants fiscaux en faveur d'investissements environnementaux ne favorisent que les entreprises qui entreprennent de tels investissements, sans pour autant nécessairement constituer des aides d'État.

(27) C.J.U.E., 27 janvier 2011, aff. 402/09, *Ioan Tatu v. Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu and Ministerul Mediului*, opinion AG Scharpston.

L'appréciation de la condition de sélectivité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Il convient tout d'abord d'identifier le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné avant d'établir le caractère *a priori* sélectif d'une mesure lorsque celle-ci introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable.

Si la mesure est réputée *a priori* sélective, reste finalement à vérifier si celle-ci peut ou non être justifiée « par la nature ou l'économie générale du système ». En pareille hypothèse, il y aura déqualification de la sélectivité et, *in fine*, absence d'aide d'État.

Tout projet d'aide doit en principe être notifié à la Commission européenne (art. 108, § 3, du T.F.U.E.). Il existe des exceptions à cette obligation de notification. Plusieurs types d'aides ne doivent pas faire l'objet d'une notification préalable. Il existe, d'une part, des exceptions spécifiques aux services d'intérêt économique général et, d'autre part, les autres exceptions. Tout particulièrement, il convient de tenir compte du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC) adopté le 17 juin 2014.

Si la mesure nationale envisagée doit être notifiée (c'est-à-dire si les exceptions ne sont pas applicables), cela ne veut pas forcément dire qu'elle ne pourra pas être mise en œuvre : il découle de l'article 107 du T.F.U.E. que les aides d'État sont incompatibles avec le marché intérieur sauf dérogations prévues par les traités. L'article 107 du T.F.U.E. fait mention des aides compatibles de droit avec le marché intérieur (§ 2) et des aides qui peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur (§ 3). En principe, la Commission européenne bénéficie d'un pouvoir exclusif d'appréciation de la compatibilité d'une aide fiscale avec le marché intérieur.

La protection de l'environnement constitue l'un des objectifs essentiels de la Communauté.

La problématique des aides d'État peut survenir à l'égard de mesures fiscales environnementales nationales. En effet, nombre de ces mesures établissent des distinctions entre les acteurs économiques, par exemple entre les acteurs économiques plus ou moins polluants ou entre ceux devant bénéficier d'une

exonération temporaire pour rester compétitifs et ceux pouvant supporter le coût de la taxe. Traiter des acteurs économiques de manière différenciée peut soulever une problématique de distorsion de concurrence et donc d'aides d'État. En effet, l'objectif environnemental d'une mesure fiscale sélective n'entraîne nullement son exclusion automatique d'un contrôle sous l'angle des aides d'État. Les autorités nationales doivent être attentives à ce que les exonérations fiscales n'aient pas pour effet d'avantager certaines sociétés au détriment de leurs concurrentes. Par conséquent et le cas échéant, le caractère sélectif de la mesure doit pouvoir être justifié d'une façon cohérente avec son objectif environnemental pour assurer sa compatibilité avec le droit européen des aides d'État. Des illustrations de cette tension sont proposées dans le rapport.

De l'analyse de la jurisprudence, il ressort que la définition de la sélectivité des éléments de la structure de la taxe avec objectifs environnementaux peut seulement être justifiée (ceci engendrant une disqualification de la mesure en tant que « sélective ») par la logique de la taxe si la structure de la taxe est en ligne avec le but environnemental et que ce but est défini précisément. Lorsque les recettes fiscales sont affectées à un objectif concret, la taxe en tant que telle, si sa structure est conforme à cet objectif, ne sera jamais considérée comme une aide d'État. Il en ira tout autrement si les éléments de la structure de la taxe établissent une discrimination entre des entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable en ce qui concerne l'objectif du prélèvement. Selon la doctrine, le lien entre la structure de la taxe et son objectif peut également être établi s'il existe un lien direct entre l'utilisation du revenu et l'objectif non financier. Il convient néanmoins d'être attentif au fait que si l'on combine des objectifs environnementaux avec des objectifs d'autres natures qui présideraient à l'instauration de la taxe, l'on peut craindre un manque de précision et donc une impossibilité de justifier la mesure sous cet angle.

En plus de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les États membres peuvent se baser sur les lignes directrices de la Commission en la matière, énonçant les critères spécifiques pour apprécier la compatibilité des aides d'État dans les domaines de l'environnement et de l'énergie²⁸. Ces lignes directrices encadrent strictement les soutiens au développement des énergies renouvelables qui seront jugés compatibles avec les règles du marché intérieur. Les lignes directrices en question n'ont qu'un intérêt résiduel puisqu'elles ne concernent que les mesures qui n'entrent pas dans le champ d'application du RGEC.

(28) Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020, J.O.U.E., C 200, 28 juin 2014.

En conclusion, l'interdiction des aides d'État n'est pas absolue et inconditionnelle. Au contraire, une aide d'État peut être reconnue compatible avec le marché intérieur sur la base du RGEC et, par la Commission, pour les aides non visées par le RGEC, sur la base de ses lignes directrices. Il est primordial de s'assurer d'abord que la mesure envisagée entre dans le champ d'application du RGEC ou, à tout le moins, respecte les conditions édictées par la Commission pour être déclarée conforme au droit européen. La mesure quant au choix du fait générateur de la taxe et quant à ses exceptions (exonérations, réductions, etc.) doit donc respecter soit les conditions du RGEC soit les conditions des lignes directrices de la Commission.

La directive sur la taxation de l'énergie (2003/96/CE) et la directive relative au régime général d'accises (2008/118/CE) peuvent également avoir une influence sur les législations fiscales des États membres en matière d'énergie. Ceci vaut tout particulièrement lorsque l'État membre en question souhaite introduire un dispositif de tarification carbone sous la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises.

Pour autant que les minima de taxation établis soient respectés, la directive sur la taxation de l'énergie laisse une large autonomie aux États membres quant à la mise en place de taxes environnementales sur les carburants, combustibles de chauffage et sur l'électricité. La directive sur la taxation de l'énergie doit toutefois être lue en combinaison avec la directive 2008/118/CE sur le régime général d'accises. Pour pouvoir prélever des impôts sur les produits qui relèvent du champ d'application de la directive en matière d'accises, les États membres doivent faire la preuve du fait que ces taxes poursuivent un objectif spécifique, par exemple, celui de la protection de l'environnement. Il importe ainsi de déterminer quand un prélèvement est considéré comme poursuivant un objectif spécifique. Plusieurs décisions de jurisprudence donnent corps à cette condition.

Au final, les directives précitées ne devraient en principe pas empêcher la mise en place d'un système de tarification carbone tel qu'envisagé, pour autant que cette taxe (ou cette composante d'une taxe préexistante) poursuive, en elle-même, un véritable objectif environnemental.