

Avis

(A)2477

17 novembre 2022

Avis relatif aux amendements 4 à 16 déposés dans le cadre d'une proposition de loi instituant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie

Article 23, § 2, alinéa 2, 2° de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité, et article 15/14, § 2, alinéa 2, 2° de la loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations

Non-confidentiel

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
INTRODUCTION	3
1. PRÉSENTATION DES AMENDEMENTS.....	3
2. REMARQUES GÉNÉRALES	4
2.1. Compatibilité avec le règlement 2022/1854.....	4
2.1.1. Au regard du plafonnement des recettes issues du marché obtenues par les producteurs d'électricité.....	4
2.1.2. Au regard de la contribution de solidarité temporaire dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel du charbon et du raffinage.....	6
2.2. respect du principe de non-rétroactivité	9
2.3. Respect du principe de proportionnalité	9
2.4. Respect des principes de légalité et d'Égalité	11
3. COMMENTAIRES SPÉCIFIQUES.....	12
3.1. Amendement n° 8: combinaison avec d'autres impôts	12
3.2. Amendements n° 9, 10 et 11: missions de l'autorité de surveillance compétente	13
3.3. Amendements n° 7, 8 et 9 : mise en œuvre pratique	14
4. CONCLUSION	16

INTRODUCTION

La Commission de Régulation de l'Electricité et du Gaz (ci-après, la « CREG ») communique par la présente son avis sur les amendements n° 4 à 16 introduits par le groupe PTB-PVDA dans le cadre d'une proposition de loi déposée par le même groupe PTB-PVDA instituant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie.

La demande d'avis a été adressée par le secrétariat de la Commission de l'Energie, de l'Environnement et du Climat, par email du 23 septembre 2022.

Outre l'introduction, le présent avis contient quatre chapitres : le chapitre premier présente brièvement les amendements examinés ; le deuxième chapitre énonce un certain nombre de commentaires généraux sur le mécanisme envisagé ; le troisième chapitre contient des commentaires spécifiques sur certains des amendements analysés ; le quatrième chapitre contient la conclusion de l'avis.

Le présent avis a été adopté par le Comité de direction de la CREG lors de sa réunion du 17 novembre 2022.

1. PRÉSENTATION DES AMENDEMENTS

1. Comme mentionnés ci-avant, les amendements analysés ont été introduits par le même groupe politique que celui qui a déposé la proposition de loi instituant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie. Comme l'indiquent les auteurs des amendements, ceux-ci visent « à *remplacer les articles 2 à 12 de la proposition de loi initiale [...] et donnent suite aux observations et objections formulées par le Conseil d'Etat et la CREG.* »

2. Les amendements ont pour objet d'établir une taxe sur les surprofits réalisés dans le secteur de l'énergie pour les années 2022 à 2025. La taxe est à charge des opérateurs du secteur de l'énergie, à savoir toute personne disposant d'une autorisation d'agir en Belgique comme producteur d'électricité, de gaz ou de pétrole, ou comme fournisseur d'électricité, de gaz naturel ou de pétrole. Elle est due en raison des bénéfices supplémentaires réalisés par ces opérateurs suite à la hausse des prix de l'énergie.

3. L'amendement n° 7 décrit la manière dont il convient de calculer les surprofits, étant entendu que seul le bénéfice supplémentaire présentant un lien causal avec l'augmentation des prix de l'électricité, du gaz ou du pétrole depuis le deuxième trimestre 2021 constitue le surprofit taxé.

Le taux de la taxe est fixé à 70 %.

4. L'amendement n° 8 prévoit que la taxe constitue des frais professionnels déductibles au sens de l'article 49 CIR et que la base imposable est, pour les exploitants nucléaires, diminuée du montant de la contribution de répartition au sens de la loi du 11 avril 2003, et pour les propriétaires de la centrale nucléaire Tihange 1, du montant de la redevance due en vertu de l'article 4/1 de la loi du 31 janvier 2003 sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité.

5. L'amendement n° 9 institue des « autorités de surveillance » en fonction des secteurs visés, à savoir la CREG pour les secteurs de l'électricité et du gaz, et le SPF Economie pour le secteur pétrolier. Ce même amendement prévoit une obligation à charge des opérateurs du secteur de l'énergie d'introduire annuellement une déclaration auprès de l'autorité de surveillance compétente ; le

contenu minimal de la déclaration y est mentionné et une habilitation au Roi est donnée en vue d'en établir le modèle.

6. L'amendement n° 10 institue l'autorité de contrôle compétente comme seule habilitée à trancher les contestations relatives à la déclaration et aux montants qui y figurent.

7. L'amendement n° 11 prévoit :

- le versement du produit de la taxe spéciale, ainsi que des éventuelles majorations d'impôts, dans un fonds à créer par l'autorité fédérale et dont le Roi fixe les modalités de création et de fonctionnement ;
- l'application d'amendes et d'intérêts de retard en cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte, « conformément aux règles applicables à l'impôt sur les revenus » ;
- l'interdiction de récupérer le montant de la taxe, des éventuelles amendes et des intérêts auprès d'autres entreprises ou des clients finals.

8. L'amendement n° 12 prévoit l'affectation intégrale du produit de la taxe à des initiatives publiques bénéficiant aux clients finals de gaz, d'électricité et de pétrole.

9. Les amendements suivants sont purement formels.

2. REMARQUES GÉNÉRALES

2.1. COMPATIBILITÉ AVEC LE RÈGLEMENT 2022/1854

10. Le Règlement (UE) 2022/1854 du 6 octobre 2022 sur une intervention d'urgence pour faire face aux prix élevés de l'énergie (ci-après, le « Règlement 2022/1854 ») contient des mesures distinctes concernant, d'une part, le marché de l'électricité et, d'autre part, les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage.

11. Selon la CREG, il convient de se demander si les amendements à la proposition de loi peuvent être considérés comme des mesures d'exécution du Règlement 2022/1854 ou, à tout le moins, s'ils sont compatibles avec ce Règlement. Celui-ci impose aux Etats membres de mettre en œuvre les mesures visées. A la connaissance de la CREG, des avant-projets de loi existent à cet égard s'agissant du marché de l'électricité et du secteur pétrolier.

2.1.1. Au regard du plafonnement des recettes issues du marché obtenues par les producteurs d'électricité

12. En substance, s'agissant du marché de l'électricité, le Règlement 2022/1854 instaure un plafond des recettes issues du marché à un montant maximum de 180 €/MWh. Ce plafond est applicable aux producteurs d'électricité pour l'électricité produite au moyen d'installations utilisant les sources listées à l'article 7.1 du Règlement, à savoir des installations inframarginales, c'est-à-dire dont les coûts variables de production sont moindres que ceux de l'installation de production marginale. Les recettes excédentaires, c'est-à-dire les recettes issues du marché qui dépassent le plafond déterminé, doivent (entièrement en principe) être utilisées par les Etats membres pour financer des mesures de soutien aux clients finals atténuant l'incidence des prix élevés de l'électricité.

Ces mesures s'appliquent du 1^{er} décembre 2022 au 30 juin 2023. La Commission européenne est chargée, pour le 30 avril 2023 au plus tard, de procéder à un examen de ces mesures au regard de la situation générale de la fourniture d'électricité et des prix de l'électricité dans l'Union, ainsi que de proposer, le cas échéant, de les prolonger si nécessaire.

13. En vue de mettre en œuvre ce chapitre du Règlement 2022/1854, le Gouvernement fédéral a adopté en première lecture un avant-projet de loi « modifiant la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité et introduisant un plafond sur les recettes issues du marché des producteurs d'électricité ».

14. Selon la CREG, il convient d'examiner si la taxe spéciale envisagée par les amendements à la proposition de loi pourrait être mise en œuvre sans heurter les dispositions du Règlement 2022/1854 et les dispositions de droit interne qui leur donnent exécution.

15. L'article 8.1 du Règlement 2022/1854 prévoit notamment que les Etats membres peuvent :

- d'une part, « *maintenir ou introduire des mesures qui limitent davantage les recettes issues du marché obtenues par les producteurs générant de l'électricité à partir des sources énumérées à l'article 7, paragraphe 1, [...] ainsi que les recettes issues du marché perçues par d'autres acteurs du marché, y compris ceux qui négocient les échanges d'électricité* » (art. 8.1, a) ;
- d'autre part, « *maintenir ou introduire des mesures nationales visant à limiter les recettes issues du marché perçues par les producteurs générant de l'électricité à partir de sources ne figurant pas à l'article 7, paragraphe 1* » (art. 8.1, c).

16. Ces dispositions doivent être comprises comme autorisant les Etats membres à prendre, à côté des mesures d'exécution obligatoires du Règlement 2022/1854, et en parallèle à celles-ci, d'autres mesures restreignant encore davantage les recettes issues du marché réalisées par les producteurs générant de l'électricité à partir des sources énumérées à l'article 7.1, ou d'autres mesures restreignant les recettes réalisées par d'autres acteurs du marché de l'électricité.

17. Le mécanisme envisagé par les amendements à la proposition de loi semble s'inscrire dans le cadre posé par l'article 8.1, a) et c) du Règlement 2022/1854 puisqu'il vise tous les producteurs d'électricité (et non seulement ceux utilisant les technologies listées à l'article 7.1 du Règlement), et également les fournisseurs.

18. Certes, les amendements à la proposition de loi ne visent pas l'établissement d'une taxe sur les « recettes excédentaires » (telles que définies par le Règlement 2022/1854), mais bien sur le « bénéfice supplémentaire » réalisé par les opérateurs du secteur de l'énergie et présentant un lien causal avec l'augmentation des prix de l'énergie. A cet égard, le considérant 45 du Règlement 2022/1854 expose ce qui suit :

« Les pratiques commerciales et le cadre réglementaire du secteur de l'électricité sont très différents de ceux du secteur des combustibles fossiles. Etant donné que le plafond sur les recettes issues du marché vise à reproduire les résultats du marché que les producteurs auraient pu escompter si les chaînes d'approvisionnement mondiales fonctionnaient normalement en l'absence de rupture d'approvisionnement en gaz depuis février 2022, il est nécessaire que la mesure concernant les producteurs d'électricité s'applique aux recettes résultant de la production d'électricité. A l'inverse, étant donné que la contribution de solidarité temporaire cible la rentabilité des entreprises et des établissements stables de l'Union exerçant des activités dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage qui a considérablement augmenté par rapport aux années précédentes, il est nécessaire qu'elle s'applique à leurs bénéfices. » (Souligné par la CREG.)

19. Selon la CREG, cela n'empêche pas, au regard du Règlement 2022/1854, la coexistence d'un mécanisme visant à réduire les recettes issues du marché des producteurs d'électricité bénéficiant de rentes inframarginales, conformément à ce Règlement, et d'un mécanisme visant à taxer à titre

temporaire les opérateurs du secteur de l'énergie en raison des bénéfices supplémentaires qu'ils ont réalisés à la suite de l'augmentation significative des prix. En effet, à la différence du plafond de prix, la taxe envisagée par les amendements à la proposition de loi n'a pas pour objectif de rétablir les résultats du marché que les opérateurs pouvaient escompter en temps normal, mais cible, à l'instar de la contribution de solidarité, la rentabilité de ces opérateurs, jugée excessive.

20. En conclusion, et indépendamment de savoir si l'application conjointe des mesures prévues par le Règlement 2022/1854 et de celles prévues par les amendements à la proposition pourrait entraîner un prélèvement disproportionné, car confiscatoire, la CREG estime que la taxe envisagée par les amendements est compatible avec les mesures prévues par le Règlement 2022/1854.

2.1.2. Au regard de la contribution de solidarité temporaire dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel du charbon et du raffinage.

2.1.2.1. La taxe spéciale envisagée peut-elle être considérée comme une mesure d'exécution du Règlement 2022/1854 ou une mesure nationale équivalente ?

21. S'agissant des secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage, le Règlement 2022/1854 prévoit que les entreprises¹ et établissements stables² de l'Union Européenne actifs dans ces secteurs sont obligatoirement soumis à une contribution de solidarité temporaire du fait des « bénéfices excédentaires » réalisés en raison de l'évolution imprévisible des marchés de l'énergie.

22. A cet égard, le Règlement 2022/1854 précise que sont visés par la contribution de solidarité temporaire « les entreprises et les établissements stables de l'Union qui génèrent au moins 75 % de leur chiffre d'affaires dans des activités économiques relevant des secteurs des industries extractives, du raffinage du pétrole ou de la fabrication de produits de cokerie, tels qu'ils figurent dans le règlement (CE) no 1893/2006 du Parlement européen et du Conseil »³ (la CREG souligne).

23. Par ailleurs, l'article 2.18° du Règlement précité définit la notion de bénéfices excédentaires comme suit :

« bénéfices excédentaires : les bénéfices imposables, déterminés conformément aux règles fiscales nationales, de l'exercice fiscal 2022 et/ou de l'exercice fiscal 2023 et pendant toute leur durée, générés par des activités exercées au niveau d'entreprises et d'établissements stables de l'Union exerçant des activités dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage, qui dépassent de plus de 20 % la moyenne des bénéfices imposables des quatre exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2018 ou après cette date » (La CREG souligne.)

24. Aux fins du calcul de la contribution de solidarité temporaire, l'article 15.1 du Règlement 2022/1854 impose aux Etats Membres d'appliquer un taux minimal de 33 % sur les bénéfices excédentaires réalisés par les entreprises visées mais autorise ces derniers à prévoir un taux supérieur⁴.

L'utilisation du produit de la contribution de solidarité temporaire est également régie par le Règlement 2022/1854 qui détermine à l'article 17.1 les mesures de soutien financier auxquelles ce produit doit être destiné.

¹ Telles que définies à l'article 2.15 du Règlement 2022/1854.

² Tels que définis à l'article 2.16 du même Règlement.

³ Article 2.17 ; voy. aussi le considérant 50.

⁴ Considérant 54.

25. La contribution de solidarité temporaire doit être mise en œuvre au sein des Etats membres au plus tard le 31 décembre 2022 et s'applique jusqu'au 31 décembre 2023.

26. Il résulte de cette brève présentation que, selon la CREG, les amendements à la proposition de loi ne peuvent pas être considérés comme une mise en œuvre de ces dispositions du Règlement 2022/1854, en raison notamment d'un champ d'application *rationae persone* et d'une base imposable différents.

27. L'article 14 du Règlement 2022/1854 autorise toutefois les Etat membres à adopter des mesures nationales équivalentes à la place de la contribution de solidarité temporaire. A cet égard, l'article 14.2 précise ce qui suit :

« 2. Les États membres veillent à ce que les mesures nationales équivalentes adoptées partagent des objectifs similaires à ceux de la contribution de solidarité temporaire au titre du présent règlement, soient soumises à des règles similaires à celles régissant ladite contribution et génèrent un produit comparable ou plus important que le produit estimé de la contribution de solidarité. »

28. Il convient d'examiner si, en l'espèce, la taxe spéciale envisagée répond aux conditions posées par l'article 14.2 du Règlement 2022/1854.

1^{ère} condition : la mesure nationale doit poursuivre les mêmes objectifs que la contribution de solidarité temporaire

29. Dans la mesure où le produit de la taxe spéciale serait, selon l'amendement n° 12, après déduction des frais de fonctionnement du Fonds des surprofits, intégralement affecté « à des initiatives publiques bénéficiant finalement aux clients finals de gaz, d'électricité et de pétrole », la CREG considère que ce mécanisme poursuit le même objectif que le Règlement 2022/1854 qui vise « à contribuer au caractère abordable de l'énergie » (voy. également l'article 17.1).

2^{ème} condition : la mesure nationale doit être soumise à des règles similaires à la contribution de solidarité temporaire

30. A cet égard, le considérant 63 du Règlement 2022/1854 énonce notamment ce qui suit :

« Une mesure nationale devrait être considérée comme soumise à des règles similaires à celles s'appliquant à la contribution de solidarité lorsqu'elle couvre des activités dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage, qu'elle définit une base, prévoit un taux et garantit que le produit de la mesure nationale est utilisé à des fins comparables à celles de la contribution de solidarité. »

- Champ d'application

31. La CREG constate que, si le champ d'application de la mesure qu'entendent instaurer les amendements à la proposition de loi ne correspond pas exactement à la contribution de solidarité temporaire au sens du Règlement 2022/1854., la taxe spéciale vise, également, le secteur du gaz naturel et en particulier l'activité de production (« extraction »).

- Base imposable et taux d'imposition

32. Pour qu'un prélèvement soit considéré comme une mesure nationale équivalente, il convient également que la base imposable et le taux d'imposition soient comparables à ceux de la contribution de solidarité.

33. S'agissant de la base imposable, il résulte d'une comparaison de l'amendement n° 7 (qui définit la manière de déterminer les surprofits) avec l'article 15 du Règlement 2022/1854 (qui définit la base de calcul de la contribution de solidarité), que, si celles-ci sont définies différemment et appliquent des points de comparaison distincts, elles se recoupent sur l'essentiel – à savoir qu'elles visent l'une et

l'autre la part complémentaire des bénéfices des entreprises visées réalisée par rapport à la situation avant la crise énergétique ; elles peuvent dès lors être considérées comme comparables.

34. S'agissant du taux, les amendements à la proposition de loi envisagent un prélèvement à hauteur de 70 % des surprofits, tandis que le Règlement 2022/1854 prévoit l'application d'un taux minimal de 33 % des bénéfices excédentaires, mais autorise les Etats membres à appliquer un taux supérieur.

- Utilisation du produit de la taxe spéciale

35. Pour qu'un prélèvement soit considéré comme une mesure nationale équivalente, son produit doit être affecté à des fins comparables à celles de la contribution de solidarité.

36. Il est renvoyé à cet égard à l'analyse figurant au n° 29.

3^{ème} condition : la taxe spéciale doit générer un produit comparable ou plus important que la contribution de solidarité .

37. Enfin, pour qu'un prélèvement soit considéré comme une mesure nationale équivalente, l'article 14.2 exige que le produit généré par celui-ci soit comparable ou plus important que la contribution de solidarité temporaire.

38. La CREG ne dispose pas des informations suffisantes pour pouvoir se prononcer à cet égard.

39. Sous cette réserve, il pourrait être considéré que la taxe spéciale envisagée par les amendements à la proposition de loi peut être considérée comme une mesure nationale équivalente à la contribution de solidarité temporaire instaurée par le Règlement 2022/1854.

2.1.2.2. *La mise en œuvre conjointe de la taxe spéciale envisagée par les amendements et d'autres mesures d'exécution du Règlement 2022/1854 est-elle contraire à ce Règlement ?*

40. Comme mentionné ci-avant, la CREG a connaissance d'un avant-projet de loi instaurant une contribution de solidarité temporaire à charge du secteur pétrolier. L'objectif de cet avant-projet est de mettre en œuvre les articles 14 et suivants du Règlement 2022/1854 – mais uniquement pour le secteur pétrolier.

Selon la CREG, il convient de se demander si la mise en œuvre conjointe de cet avant-projet et du régime envisagé par les amendements à la proposition de loi est compatible avec le Règlement 2022/1854.

41. A cet égard, le considérant 57 du Règlement 2022/1854 prévoit ce qui suit :

« L'utilisation du produit de la contribution de solidarité à ces fins témoigne du caractère exceptionnel et temporaire de cette mesure, destinée à réduire et à atténuer les effets néfastes de la crise énergétique pour les ménages et les entreprises dans l'ensemble de l'Union, afin de protéger le marché intérieur et de prévenir le risque de voir s'aggraver la fragmentation. La flambée des prix de l'énergie touche tous les États membres. Toutefois, compte tenu des différences entre les bouquets énergétiques respectifs, tous les États membres ne sont pas touchés de la même manière et ils ne disposent pas tous de la même marge de manœuvre budgétaire pour prendre les mesures nécessaires à la protection des ménages et des entreprises vulnérables. En l'absence d'une mesure de l'Union telle qu'une contribution de solidarité, il existe un risque élevé de perturbation et d'aggravation de la fragmentation du marché intérieur, qui seraient préjudiciables à tous les États membres, compte tenu de l'intégration des marchés de l'énergie et des chaînes de valeur. » (La CREG souligne.)

42. Ceci implique, selon la CREG, que la mise en place d'une contribution de solidarité temporaire obligatoire constitue une mesure *a minima* visant à harmoniser les différentes mesures de soutien au sein des Etats membres et de garantir que le produit de celle-ci soit utilisé aux fins prévues par le Règlement. La mise en œuvre de ces exigences n'empêche donc pas les Etats membres de prévoir d'autres mécanismes de soutien qui coexisteraient avec les exigences du Règlement.

43. Dans ces conditions, et indépendamment de la question de proportionnalité examinée ci-après, la CREG considère que l'application conjointe de la taxe spéciale envisagée par les amendements et de la contribution temporaire de solidarité à charge du secteur pétrolier visée par l'avant-projet de loi précité n'est pas incompatible avec le Règlement 2022/1854.

2.2. RESPECT DU PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ

44. Lors de son audition en Commission de l'Energie, de l'Environnement et du Climat, le 24 mai 2022, la CREG avait notamment fait valoir que l'application de la taxe envisagée par les auteurs de la proposition de loi sur les surprofits réalisés en 2021 pouvait être problématique au regard du principe de non-rétroactivité de l'impôt. En effet, la jurisprudence en la matière est fixée en ce sens qu'une règle de droit fiscal est qualifiée de rétroactive si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur (par ex. Cour constitutionnelle, arrêt n° 59/18 du 17 mai 2018).

45. L'amendement n° 4 à la proposition de loi prévoit désormais l'application de la taxe sur les surprofits à partir de l'année de revenus 2022.

46. La CREG souligne que, pour respecter le principe de non-rétroactivité, la taxe devrait entrer en vigueur avant la fin de l'année 2022 si elle doit s'appliquer aux surprofits réalisés en 2022.

47. Il convient toutefois de souligner qu'un impôt rétroactif n'est pas nécessairement inconstitutionnel et peut néanmoins être justifié « *lorsqu'[il] est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général* » (par ex. Cour constitutionnelle, arrêt n° 54/2015 du 7 mai 2015). Dans cette optique, si la loi instaurant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie devait entrer en vigueur postérieurement au 31 décembre 2022, et s'appliquer malgré tout aux surprofits réalisés en 2022, il conviendrait que les travaux préparatoires justifient expressément les raisons pour lesquelles une telle application rétroactive est indispensable pour réaliser l'objectif d'intérêt général recherché.

La CREG observe toutefois que, selon l'amendement n° 13, la loi envisagée est sensée entrer en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge, donc sans effet rétroactif.

2.3. RESPECT DU PRINCIPE DE PROPORTIONNALITE

48. Dans son avis sur la proposition de loi initiale, la section de législation du Conseil d'Etat a formulé plusieurs observations relatives au respect du principe de proportionnalité. A cet égard, celle-ci a rappelé que, bien que le législateur fiscal conserve une large marge de manœuvre dans le cadre de l'établissement de l'impôt, il convient de s'assurer que l'imposition envisagée est proportionnée au regard de l'objectif poursuivi et que celle-ci ne porte pas une atteinte injustifiée à l'équilibre nécessaire entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du respect des biens.

49. S'agissant du taux applicable aux bénéfices supplémentaires réalisés, la proposition initiale prévoyait le prélèvement de 100 % des surprofits. Dans son avis, le Conseil d'Etat a mentionné ce qui suit :

« L'exposé des motifs de la proposition de loi indique que la taxe sur les surprofits a pour objet de taxer les "surprofits excessifs" réalisés dans le secteur de l'énergie. Il ne justifie

toutefois pas pourquoi un taux de 100 % serait proportionné au regard de cet objectif, et qu'il existerait ainsi un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens »⁵.

50. L'amendement n° 7 à la proposition de loi prévoit désormais l'application d'un taux de 70 % sur les surprofits. Bien que ce taux soit sensiblement inférieur à celui prévu initialement, la CREG constate que la proposition ne comporte toujours aucune justification au regard de l'objectif poursuivi et de l'équilibre nécessaire entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du respect des biens.

51. De plus, selon la CREG, le caractère proportionné de la taxe envisagée dépend dans une large mesure de la définition des surprofits auxquels s'appliquera le taux de 70 %. En effet, en fonction de la méthode de calcul des surprofits réalisés par les entreprises visées, la base imposable peut considérablement varier. Dans ce cadre, si le calcul aboutit à incorporer dans la base imposable des éléments qui, en réalité, ne constituent pas des profits, la taxe établie sur cette base pourrait être considérée comme contraire au principe de proportionnalité.

52. Or, lors de son audition en Commission de l'Énergie, de l'Environnement et du Climat, le 24 mai 2022, la CREG avait notamment fait valoir que la méthode de calcul des surprofits réalisés par les opérateurs du secteur de l'énergie ne tenait pas compte des coûts additionnels et des stratégies de couverture des acteurs du marché visés et que, partant, celle-ci ne permettait pas de déterminer correctement la base imposable sur laquelle la taxe spéciale est calculée.

Telle qu'amendée la proposition de loi ne tient pas compte des remarques de la CREG.

53. En outre, eu égard à la définition de la base imposable, il convient également de tenir compte de ce que prévoit le Règlement 2022/1854 aux considérants suivants :

« (53) Seuls les bénéfices réalisés en 2022 et/ou en 2023 excédant de plus de 20 % les bénéfices imposables moyens générés au cours des quatre exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2018 ou après cette date devraient être soumis à la contribution de solidarité.

(54) Cette approche garantirait qu'une partie de la marge bénéficiaire, qui n'est pas due à l'évolution imprévisible des marchés de l'énergie à la suite de la guerre d'agression menée par la Russie contre l'Ukraine, puisse être utilisée par les entreprises et les établissements stables concernés pour des investissements futurs ou pour assurer leur stabilité financière pendant la crise énergétique actuelle, y compris par l'industrie à forte intensité énergétique. Cette définition de la base de calcul garantirait que la contribution de solidarité dans les différents États membres est proportionnée. La fixation d'un seuil permettrait aussi que la contribution de solidarité soit équitable et proportionnée. Les États membres devraient rester libres d'appliquer pour leur contribution de solidarité un taux supérieur à 33 %. Ces États membres seraient ainsi en mesure de fixer le taux choisi qu'ils jugent acceptable et approprié en vertu de leur système juridique national. »

54. Selon la CREG, ceci implique, à tout le moins à l'égard des entreprises visées par le Règlement, que la captation des surprofits :

- réalisés en 2024 et en 2025, comme envisagée par les amendements à la proposition de loi, pourrait être considérée comme contraire au principe de proportionnalité ;
- n'excédant pas, de plus de 20 %, les bénéfices imposables moyens générés au cours des quatre exercices fiscaux commençant le 1^{er} janvier 2018 ou après cette date, pourrait également être considérée comme contraire au principe de proportionnalité.

⁵ Proposition de loi instituant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie, *Doc. Parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2558/003, p. 17.

55. Enfin, il y aurait lieu selon la CREG de se poser la question de la proportionnalité du prélèvement global sur les bénéfices réalisés par les entreprises concernées si la taxe spéciale envisagée par les amendements à la proposition de loi devait coexister avec les mesures d'exécution du Règlement 2022/1854 actuellement en préparation par le Gouvernement fédéral.

A cet égard, il appartiendrait de toute façon au législateur de justifier le caractère raisonnable du montant global du prélèvement.

2.4. RESPECT DES PRINCIPES DE LÉGALITÉ ET D'ÉGALITÉ

56. Dans son avis sur la proposition de loi initiale, la section de législation avait fait plusieurs observations critiques relatives au respect, par la proposition, du principe de légalité en matière fiscale. Comme le rappelle le Conseil d'Etat, ce principe requiert, conformément aux articles 170 et 172 de la Constitution « *que le législateur [fixe] lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, à savoir la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt* ».

57. Si les auteurs des amendements ont tenu compte des observations du Conseil d'Etat en supprimant, dans le régime envisagé, toute habilitation au Roi, il ne semble pas, selon la CREG, qu'ils aient entièrement pris en compte les critiques relatives au caractère vague ou ambigu des notions utilisées.

Un exemple concerne la notion de surprofit, essentielle dans le mécanisme proposé. L'amendement n° 5, les surprofits « *concernent les bénéfices supplémentaires réalisés par les opérateurs du secteur de l'énergie à la suite de la hausse significative des prix de l'électricité, du gaz et du pétrole depuis le deuxième trimestre de 2021 alors que leurs coûts de production ou de livraison n'ont augmenté que de façon limitée, voire pas du tout* ». Dans l'amendement n° 7, il est précisé que le surprofit taxé est le bénéfice supplémentaire « *qui présente un lien causal avec l'augmentation des prix de l'électricité, du gaz ou du pétrole depuis le deuxième trimestre de 2021* ». La CREG constate à cet égard que, d'une part, le dispositif proposé continue d'utiliser des termes vagues (« *hausse significative* », « *de façon limitée, voire pas du tout* »), se prête difficilement à une application concrète – comment déterminer le « *lien causal* » entre l'augmentation des prix et le bénéfice supplémentaire ? – et n'offre pas la cohérence requise en la matière dans la mesure où l'amendement n° 5 contient une condition complémentaire à l'existence d'un surprofit qui n'est pas reprise dans l'amendement n° 7 – « *alors que leurs coûts de production ou de livraison n'ont augmenté que de façon limitée, voire pas du tout* »).

Un autre exemple est à trouver dans la définition des contribuables, à savoir les opérateurs du secteur de l'énergie, pour laquelle la CREG n'aperçoit pas la portée de la précision « *sous le contrôle et la supervision de l'autorité de contrôle [lire : surveillance] compétente pour le sous-secteur du producteur ou fournisseur concerné* ».

58. La section de législation du Conseil d'Etat avait également soulevé plusieurs remarques relatives au respect du principe d'égalité par la proposition initiale.

59. A ce sujet, et sans prétendre à l'exhaustivité, la CREG aperçoit plusieurs problèmes dans le dispositif découlant des amendements à la proposition de loi.

D'une part, les « *opérateurs du secteur de l'énergie* », sont définis comme étant toute personne « *détenant une autorisation d'intervenir et d'agir en Belgique comme producteur d'électricité, de gaz ou de pétrole ou comme fournisseur d'électricité, de gaz ou de pétrole à un ou plusieurs clients finals [...]* ». Or, il ressort de l'article 3, § 2, de l'arrêté royal du 11 octobre 2000 que « *l'établissement de nouvelles installations est exempté de l'autorisation individuelle préalable visée à l'article 4, § 1^{er} de la loi [du 29 avril 1999], lorsque la puissance nette développable de l'installation est inférieure ou égale à 25 mégawatts électriques* » ; ces installations sont soumises à une obligation de déclaration

préalable. En outre, les installations existantes, au sens de l'article 1^{er}, 5°, de l'arrêté royal du 11 octobre 2000 précité⁶, sont également exemptées de l'obligation de détenir une autorisation de production. Il s'ensuit que, en définissant les opérateurs du secteur de l'énergie en référence notamment aux personnes détenant une autorisation d'agir comme producteur d'électricité, l'amendement n° 5 exonère implicitement de la taxe les producteurs exploitant des installations de production qui ne sont pas soumis à l'obligation de disposer d'une autorisation de production. Selon la CREG, cette exonération crée une différence de traitement contraire au principe d'égalité en matière fiscale.

La CREG se pose par ailleurs la question de savoir pour quelles raisons seuls les producteurs et fournisseurs d'énergie sont concernés par la taxe envisagée, alors que ne sont pas visés, par exemple, les exploitants d'une installation de stockage d'énergie (qui sont à distinguer des producteurs d'électricité), ainsi que les personnes actives dans le trading d'énergie⁷, ou les fournisseurs de services de flexibilité, qui ont également pu réaliser des bénéfices supplémentaires en raison de la hausse des prix de l'énergie.

60. D'autre part, l'amendement n° 5 prévoit expressément que ne sont pas à considérer comme des opérateurs du secteurs de l'énergie les « *points de vente de carburant pour véhicule* ». Il conviendrait selon la CREG que cette exonération fasse l'objet d'une justification.

3. COMMENTAIRES SPÉCIFIQUES

3.1. AMENDEMENT N° 8: COMBINAISON AVEC D'AUTRES IMPÔTS

61. L'amendement n° 8 a pour objet de remplacer l'article 6 de la proposition de loi. Dans la nouvelle version, le paragraphe 2 de l'article 6 prévoit ce qui suit :

« § 2. La base imposable de la taxe sur les surprofits visée dans la présente loi est diminuée pour les exploitants nucléaires du montant de la contribution de répartition (annuelle), au sens de la loi du 11 avril 2003 sur la contribution de répartition, et du montant de la redevance annuelle pour la centrale nucléaire de Tihange 1, au sens de l'article 4/1 de la loi du 31 janvier 2003 sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité. »

62. Cette disposition est insérée en vue de répondre aux observations formulées à la fois par la section de législation du Conseil d'Etat et par la CREG sur la proposition de loi initiale.

63. Certes, cette disposition a le mérite de régler la manière dont sont censés se combiner d'une part, la taxe spéciale envisagée par les amendements à la proposition de loi et, d'autre part, les montants dus en raison de la contribution de répartition nucléaire et de la redevance pour la prolongation de la centrale de Tihange 1.

Dans la mesure où, comme cela a déjà été souligné, la taxe spéciale envisagée ne constitue pas la mesure d'exécution du plafonnement des revenus issus du marché instauré par le Règlement

⁶ Art. 1^{er}, 5° : « "installation existante" : toute installation pour laquelle les permis de bâtir et autorisations en matière d'environnement légalement requis ont déjà été accordés et pour la construction de laquelle des contrats ont été signés avec un ou plusieurs entrepreneurs de travaux avant l'entrée en vigueur du présent arrêté », à savoir le 11 novembre 2000.

⁷ Dans la mesure où seuls les fournisseurs à un ou plusieurs clients finals sont visés, les intermédiaires doivent être considérés comme échappant à la taxe envisagée.

2022/1854, il y aurait également lieu, selon la CREG, de préciser la manière dont la taxe spéciale est censée se combiner avec le (futur) prélèvement instauré en exécution du Règlement précité.

64. La justification de l'amendement ne répond toutefois pas à l'objection, déjà formulée par la section de législation du Conseil d'Etat, selon laquelle l'instauration de la taxe spéciale envisagée pourrait entraîner le paiement, par l'Etat belge, de dommages et intérêts aux exploitants nucléaires ou propriétaires des centrales nucléaires sur la base des conventions ayant été conclues à l'occasion de la prolongation des centrales Tihange 1, et de Doel 1 et 2.

Pour que l'Etat fédéral puisse échapper à l'application de ces dommages et intérêts contractuels, les auteurs des amendements devraient, selon la CREG, démontrer en quoi la taxe spéciale envisagée constitue bien un « *impôt d'application générale* » pouvant co-exister avec les redevances dues en raison de la prolongation des centrales Tihange 1 et Doel 1 et 2, et ne porte pas davantage atteinte aux paramètres économiques énoncés à l'article 1.1 de la Convention portant sur la prolongation des centrales Doel 1 et 2.

3.2. AMENDEMENTS N° 9, 10 ET 11: MISSIONS DE L'AUTORITE DE SURVEILLANCE COMPÉTENTE

65. L'amendement n° 9 instaure la CREG en qualité d'autorité de surveillance compétente pour les sous-secteurs du gaz et de l'électricité (Le SPF Economie pour le sous-secteur pétrolier), chargée de réceptionner les déclarations introduites par les opérateurs du secteur de l'énergie. L'amendement n° 10 charge l'autorité de surveillance de se prononcer sur les contestations « *de la déclaration et des montants qui y figurent* ». L'amendement n° 11 prévoit l'application de majorations infligées suite aux contestations, ainsi que d'amendes et d'intérêts en cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, infligés conformément aux règles applicables à l'impôt des revenus.

66. Selon la CREG, ces amendements sont problématiques à plusieurs égards.

D'abord, il n'est pas précisé quelles sont les missions ou les attributions de l'autorité de surveillance. Selon la CREG, il conviendrait de spécifier dans le texte que (ou si) l'autorité de surveillance est compétente pour contrôler la déclaration et déterminer le montant de la taxe due. Il en va d'autant plus ainsi que, selon l'amendement n° 7, l'établissement de la taxe nécessite de contrôler s'il existe ou non un lien causal entre le bénéfice supplémentaire et l'augmentation des prix de l'énergie.

Ensuite, s'agissant de l'amendement n° 10, la portée de la mission confiée à l'autorité de surveillance manque de clarté. Dans une première interprétation, cette autorité serait chargée à la fois d'établir le montant de la taxe due (cf. point précédent), mais également de trancher les contestations qui s'élèveraient à ce sujet. Selon la CREG, il n'est pas sain que l'autorité administrative chargée de prendre une décision soit également amenée à trancher les contestations qui s'élèveraient à ce sujet, de sorte qu'une telle interprétation semble contraire au principe général de bonne administration. Dans une seconde interprétation, l'amendement vise simplement à charger l'autorité de surveillance de contrôler (« contester la déclaration et les montants qui y figurent »), voire de modifier le cas échéant la déclaration faite par l'opérateur du secteur de l'énergie. La clarté devrait être faite à cet égard.

Enfin, l'amendement n° 11 ne précise pas quelle autorité est compétente pour appliquer d'éventuelles amendes. Par ailleurs, la référence « *aux règles applicables à l'impôt sur les revenus* » manque de précision.

3.3. AMENDEMENTS N° 7, 8 ET 9 : MISE EN ŒUVRE PRATIQUE

67. L'amendement n° 7 définit tout d'abord le point de référence pour le calcul des surprofits :

« Les surprofits réalisés pendant la période imposable concernée sont calculés à partir du bénéfice (de la perte) (code 9905 du compte de résultats) de l'opérateur concerné du secteur de l'énergie au cours de l'exercice qui précède le deuxième trimestre de 2021, ce bénéfice (cette perte) servant de point de référence. »

Le code 9905 du compte de résultats est défini, conformément au modèle (complet) des comptes annuels à déposer auprès de la Banque nationale de Belgique, comme le « Bénéfice (Perte) de l'exercice à affecter » : il s'agit du bénéfice (ou la perte) après exercice, après impôts et après prélèvement sur les /transfert aux réserves immunisées.

Sans être exhaustif, la CREG considère que :

- la manière dont devraient être traitées les situations relatives aux exercices financiers prolongés (par exemple : 15 mois) ou raccourcis (par exemple : 9 mois) de l'année déterminé comme point de référence n'est pas claire ;
- il n'est pas clair non plus comment doivent être traitées les sociétés pour lesquelles il n'existe pas de comptes annuels pour ce point de référence.

68. L'amendement n° 7 précise également ce qui suit :

« Le point de référence est porté en déduction du bénéfice réalisé au cours de la période imposable concernée. L'éventuel bénéfice supplémentaire (bénéfice réalisé moins le point de référence) est ensuite ventilé entre:

(i) le bénéfice supplémentaire qui ne présente pas de lien causal avec l'augmentation des prix de l'électricité, du gaz ou du pétrole depuis le deuxième trimestre de 2021 (par exemple les plus-values réalisées sur des éléments d'actif); et

(ii) le bénéfice supplémentaire qui présente un lien causal avec l'augmentation des prix de l'électricité, du gaz ou du pétrole depuis le deuxième trimestre de 2021.

C'est le bénéfice supplémentaire visé au (ii) qui constitue le surprofit visé par la présente loi et qui représente donc la base imposable pour la taxe sur les surprofits..

Cet article présente une règle trop générale pour déterminer le « bénéfice supplémentaire » des opérateurs du secteur de l'énergie. De manière non-exhaustive, les remarques suivantes peuvent être formulées :

- aucune réponse n'est donnée à la pratique précédemment mentionnée par la CREG consistant à utiliser des stratégies de couverture. Il n'est pas clair si l'effet des quantités et des prix de stratégie de couverture doit être pris en compte à partir du deuxième trimestre de 2021 ou pour l'ensemble de l'année 2021 ;
- on suppose que seuls les bénéfices supplémentaires seront imposés, mais on ne mentionne pas ce qui se passe en cas de pertes. Il n'est pas non plus mentionné que l'impôt sur les bénéfices supplémentaires est nécessairement un montant positif ;
- en outre, il est supposé (à tort) qu'il serait possible de distinguer le bénéfice supplémentaire (i) qui ne présente pas de lien causal avec l'augmentation des prix de l'électricité, du gaz ou du pétrole depuis le deuxième trimestre de 2021 (par exemple les plus-values réalisées sur des éléments d'actif); et (ii) le bénéfice supplémentaire qui est lié à cette augmentation des prix. La CREG mentionne ici, de manière non-exhaustive, un certain nombre d'éléments :

- il est supposé (à tort) que chaque entreprise dispose d'une comptabilité analytique complète sur la base de laquelle cette distinction serait disponible ;
- les éléments liés, par exemple, à l'achat ou à la vente d'activités supplémentaires du secteur ou aux fusions et scissions avec des entreprises du secteur ne sont pas pris en compte ;
- certains éléments, comme le financement, influencent également les résultats en cas de hausse des prix de l'électricité, du gaz ou du pétrole ;
- étant donné que le point de référence est le profit (ou la perte) à répartir par l'entreprise, un calcul séparé des impôts doit être effectué.

69. L'amendement n° 8 prévoit que :

« La taxe sur les surprofits visée dans la présente loi constitue des frais professionnels déductibles au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992. »

Il n'est pas clair quand cet impôt sur les bénéfices excédentaires doit être considéré comme une dépense professionnelle déductible. Étant donné que les calculs de chaque année sont effectués sur la base du résultat à affecter pour l'exercice, il ne semble pas possible qu'il s'agisse d'une dépense professionnelle déductible de l'exercice en question, faute de quoi un calcul itératif doit être effectué avant qu'un résultat final puisse être atteint.

70. Pour les exploitants nucléaires, la taxe spéciale sur les bénéfices excédentaires est, comme déjà mentionné, diminuée *« du montant de la contribution de répartition (annuelle), au sens de la loi du 11 avril 2003 sur la contribution de répartition, et du montant de la redevance annuelle pour la centrale nucléaire de Tihange 1, au sens de l'article 4/1 de la loi du 31 janvier 2003 sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité »*

Ce paragraphe sert à éviter un prélèvement supplémentaire du même contribuable. Il existe également une incertitude quant à l'application de ce paragraphe, à savoir si cette déduction est appliquée à l'ensemble de l'activité des exploitants nucléaires et si la contribution versée par les exploitants nucléaires peut également être déduite des bénéfices excédentaires des activités non nucléaires. Si tel n'est pas le cas, cela signifierait que la répartition du bénéfice à affecter devrait se faire en plus en fonction des activités de l'entreprise (soumises ou non à la contribution de répartition ou à la redevance Tihange 1).

71. L'amendement n° 9 précise quels éléments doivent au moins figurer dans le formulaire de déclaration et que des pièces justificatives suffisantes doivent être fournies.

72. La CREG renvoie aux commentaires des paragraphes précédents pour indiquer que cette présentation simplifiée d'un formulaire de déclaration ne tient pas suffisamment compte des situations complexes qui se présentent.

En outre, il est pratiquement impossible pour la CREG de vérifier ces formulaires de déclaration. Outre les objections figurant au chapitre 3.2, un contrôle prendra un temps considérable si, par exemple, les pièces justificatives : de la comptabilité analytique devaient être examinées pour chaque déclaration. Ce contrôle est explicitement supposé parce que la CREG se voit attribuer le pouvoir de contestation.

4. CONCLUSION

La Commission de Régulation de l'Electricité et du Gaz est d'avis que les amendements 4 à 16 à la proposition de loi instituant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie devraient être profondément remaniés à la lumière des éléments développés aux points n° 10 à 72 du présent avis.

///

Pour la Commission de Régulation de l'Electricité et du Gaz :

Laurent JACQUET
Directeur

Andreas TIREZ
Directeur

Koen LOCQUET
Président f.f. du Comité de direction