



Cour des comptes



Accises sur les produits énergétiques

Exonérations et remboursements : suivi 2023 des recommandations



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, avril 2024



Cour des comptes

Accises sur les produits énergétiques

Exonérations et remboursements : suivi 2023 des recommandations



Rapport adopté le 10 avril 2024 par l'assemblée générale de la Cour des comptes

1	Contexte général	3
2	Audit initial de 2022	4
	2.1 Politique de taxation des produits énergétiques	4
	2.2 Encadrement des contrôles	4
	2.3 Contrôle des accises sur les produits énergétiques	5
	2.4 Remboursement du gasoil professionnel	5
3	Développements récents	5
	3.1 Mise en œuvre du plan national Énergie-climat 2021-2030 adopté en 2019	5
	3.2 Mise à jour du PNEC	6
	3.3 Évolution du remboursement du gasoil professionnel	7
4	Méthode de suivi	9
5	Recommandations mises en œuvre	10
	5.1 Politique de dérogation en matière d'accises sur les produits énergétiques	10
	5.2 Suivi et exécution des contrôles des accises sur les produits énergétiques	12
	5.3 Maîtrise du processus de remboursement du gasoil professionnel	15
6	Conclusions	18

Accises sur les produits énergétiques – exonérations et remboursements : suivi 2023 des recommandations

En mars 2022, la Cour des comptes publiait un rapport d'audit sur les dérogations en matière d'accises sur les produits énergétiques. Elle notait, entre autres, que les dépenses fiscales relatives aux accises sur les produits énergétiques calculées par le SPF Finances avaient augmenté de 50 % entre 2016 et 2020, passant de 2,18 à 3,28 milliards d'euros. Elle examine à présent la mise en œuvre de ses recommandations.

Près de deux ans après la publication de son audit initial, la Cour des comptes estime que, sur ses 16 recommandations, 3 ont été rencontrées, 7 sont en cours de mise en œuvre, 5 n'ont pas été suivies et 1 n'est plus d'actualité.

Dans l'inventaire des dépenses fiscales annexé chaque année au budget des voies et moyens de l'État et dans l'inventaire fédéral des subventions aux énergies fossiles, le SPF Finances documente désormais davantage les régimes dérogatoires en matière d'accises sur les produits énergétiques. Cependant, des objectifs précis et mesurables pour ces régimes dérogatoires font encore défaut. De plus, ces régimes manquent de cohérence avec les politiques publiques des entités fédérées.

Le SPF Finances facilite dorénavant le processus de remboursement du gasoil professionnel en permettant également aux transporteurs étrangers d'introduire leurs demandes de façon électronique, et projette d'en accélérer le traitement grâce à une nouvelle méthode de croisement des données des demandes de remboursement avec celles des fournisseurs de carburant. Ce croisement devrait également permettre, à terme, de pallier le manque de contrôle de la réalité des factures des demandeurs étrangers. Toutefois, le nombre de contrôles a posteriori des titulaires d'autorisation d'exonération belges, basés sur une analyse de risques, demeure faible.

Concernant l'amélioration de l'encadrement, du suivi et de l'exécution des contrôles des accises sur les produits énergétiques, peu d'avancées ont été enregistrées, de sorte que la Cour réitère ses recommandations.

1 Contexte général

Les accises sont des impôts indirects sur la consommation ou l'utilisation de certains produits, tels que les produits énergétiques (essence, gasoil, gaz naturel, etc.), le tabac, l'alcool et certaines boissons non alcoolisées.

Les accises sur les produits énergétiques et l'électricité représentaient 55,4 % des accises totales en 2022, soit environ 5,15 milliards d'euros. Elles constituent aussi un levier essentiel pour atteindre une série d'objectifs environnementaux, sociaux et économiques.

Le calcul des accises sur les produits énergétiques varie en fonction de la nature du produit, de son usage et du type d'utilisateur, dès lors que la réglementation prévoit des taux de taxation différents ainsi que des régimes dérogatoires (exonérations, tarifs réduits ou remboursements partiels).

Si certains régimes dérogatoires sont imposés par la réglementation européenne, d'autres sont librement appliqués par la Belgique, conformément aux possibilités offertes par les directives européennes.

Parmi les choix opérés par la Belgique en matière de régimes dérogatoires aux accises sur les produits énergétiques, le remboursement partiel du droit d'accise appliqué au gasoil de roulage professionnel représentait environ 9 % des recettes totales d'accises (avant remboursement du gasoil professionnel) sur les produits énergétiques et l'électricité en 2022. L'impact fiscal de cette dérogation avait en outre été multiplié par 3,6 entre 2016 et 2020, bien qu'il se soit réduit au cours des deux dernières années (voir le [point 3.3](#) ci-après).

La compétence en matière d'accises est confiée au SPF Finances, l'application de la législation et la perception y étant assurées par l'Administration générale des douanes et accises (AGDA), tandis que l'évaluation des dépenses fiscales induites par les régimes dérogatoires d'accises y est prise en charge par l'Administration générale Expertise et Support stratégiques (AGESS).

2 Audit initial de 2022

Dans son rapport d'audit initial publié en mars 2022, la Cour des comptes examinait la maîtrise par l'État des régimes de dérogation en matière d'accises sur les produits énergétiques et l'électricité.

2.1 Politique de taxation des produits énergétiques

La Cour des comptes concluait que la politique de dérogation était insuffisamment justifiée quant à ses objectifs et ses impacts. Elle recommandait d'assigner aux différents régimes dérogatoires des objectifs précis, mesurables et cohérents avec les différentes politiques publiques de l'État et des entités fédérées, ainsi que d'évaluer l'efficacité de ces régimes sur la base des données pertinentes.

La Cour constatait également que l'inventaire des dépenses fiscales liées aux divers régimes dérogatoires était incomplet, ce qui empêchait leur pilotage optimal.

2.2 Encadrement des contrôles

En matière de planification et de pilotage des contrôles, la Cour des comptes constatait que certaines missions relatives aux produits énergétiques ne faisaient pas encore l'objet d'une supervision, à défaut notamment de statistiques centralisées permettant une analyse des ressources et des besoins, et que les procédures de travail sur lesquelles elles reposaient n'avaient pas encore pu être mises à jour.

La Cour concluait que le système de contrôle interne de l'AGDA devait être amélioré pour le suivi de l'ensemble des missions de contrôle relatives aux produits énergétiques.

2.3 Contrôle des accises sur les produits énergétiques

La Cour des comptes constatait que certains contrôles étaient insuffisants, incomplètement encadrés ou monitorés.

La Cour recommandait de définir davantage ces contrôles à partir d'une analyse de risques centralisée et fondée sur des méthodes d'exploration de données.

2.4 Remboursement du gasoil professionnel

S'agissant du régime dérogatoire spécifique portant sur le gasoil utilisé en tant que carburant par les professionnels du transport de personnes ou de marchandises, la Cour des comptes constatait tout d'abord la croissance continue de son impact fiscal sur les dernières années, singulièrement pour les transporteurs étrangers, dès lors que la taxation belge s'en trouvait plus favorable que celle pratiquée dans les pays limitrophes.

La Cour observait ensuite plusieurs dysfonctionnements affectant le processus de remboursement partiel de ces accises, plus particulièrement l'absence d'un système d'envoi électronique des demandes de remboursement, la lenteur du traitement des dossiers introduits et la faiblesse des contrôles, en particulier à l'égard des transporteurs étrangers, induisant un risque de fraude et un traitement différencié entre transporteurs belges et étrangers.

La Cour des comptes formulait des recommandations visant à renforcer la maîtrise de la procédure de remboursement du gasoil professionnel.

3 Développements récents

3.1 Mise en œuvre du plan national Énergie-climat 2021-2030 adopté en 2019

Dans son rapport d'audit initial, la Cour des comptes mentionnait qu'aucun régime dérogatoire en matière d'accises sur les produits énergétiques n'avait encore été modifié à la suite de l'adoption par la Belgique de son plan national Énergie-climat (PNEC) en 2019¹. Elle recommandait par conséquent au gouvernement de réévaluer ces différents régimes, et de justifier leur maintien ou de proposer au législateur de les ajuster.

En septembre 2022, le SPF Santé publique a établi un rapport de suivi de la mise en œuvre des politiques climatiques fédérales 2021-2030, qui a été mis à jour en décembre 2023². Ce rapport mentionne les étapes suivantes en matière de réforme de la fiscalité environnementale :

¹ Voir Comité de concertation, *Plan national intégré Énergie-climat 2021-2030*, 18 décembre 2019, p. 276 : « En collaboration avec d'autres États membres de l'Union européenne, la Belgique mettra progressivement un terme aux investissements financiers dans et au soutien aux combustibles fossiles [...]. La Belgique établit un plan d'action d'ici 2021 pour faire disparaître petit à petit les subsides pour les combustibles fossiles, compte tenu notamment de la garantie de la sécurité d'approvisionnement du pays. », www.plannationalenergieclimat.be.

² SPF Santé publique, Sécurité de la chaîne alimentaire et Environnement, *Suivi de la mise en œuvre des politiques climatiques fédérales 2021-2030. Rapport de synthèse 2023*, décembre 2023, p. 21, www.climat.be.

- **Étapes 1 et 2** : attribution et réalisation d'une étude portant sur le « verdissement » du système fiscal fédéral.

Finalisée en juin 2022, cette étude³ émet des recommandations en vue de rendre le système fiscal fédéral plus respectueux du climat et de l'environnement. Certaines de ces recommandations concernent les accises :

- éliminer le traitement favorable du gasoil par rapport à l'essence en tant que carburant pour moteurs en harmonisant leurs tarifs respectifs ;
 - appliquer dès que possible les taux de taxation prévus dans la directive sur la taxation de l'énergie (DTE) en cours de révision (cf. l'étape 3 ci-dessous) sur les combustibles fossiles utilisés pour le chauffage ;
 - réduire et à terme supprimer la distinction entre l'utilisation professionnelle et non professionnelle du gasoil de roulage, en mettant fin au remboursement partiel des accises sur le gasoil professionnel ;
 - supprimer ou réduire l'exonération de la taxation de la consommation d'énergie des entreprises à forte consommation d'énergie et de l'agriculture ;
 - introduire des droits d'accise sur les carburants GPL (gaz de pétrole liquéfié) et GNC (gaz naturel comprimé) ;
 - introduire un droit d'accise sur le kérosène pour le transport aérien de passagers ;
 - supprimer l'exonération fiscale du fioul lourd destiné au transport maritime pour les trajets intracommunautaires ;
 - étendre le champ d'application des droits d'accise à la biomasse solide non renouvelable.
- **Étape 3** : aboutissement du processus législatif européen de réforme de la DTE.
Un processus de révision de la DTE en vigueur a été lancé⁴ pour que la taxation des produits énergétiques puisse mieux refléter leur impact réel sur l'environnement.
 - **Étape 4** : élaboration d'une proposition de verdissement du système fiscal fédéral, comprenant un plan d'action visant à supprimer progressivement les subventions aux carburants et combustibles fossiles.

La finalisation du plan d'action était prévue pour le 31/12/2023. Elle est néanmoins toujours en cours. En effet, la réforme vers un système de taxation plus écologique fait partie de la réforme fiscale⁵ plus large prévue dans l'accord du gouvernement.

3.2 Mise à jour du PNEC

Afin d'accélérer la lutte contre le changement climatique, les ambitions européennes ont été renforcées à la mi 2021 par le cycle de politiques européennes pour le climat baptisé « Fit for 55 ». Elles consistent principalement à réaliser, à l'horizon 2030, une réduction des émissions de gaz à effet

3 Transport Mobility Leuven, *Possibilités d'une écologisation de la fiscalité fédérale*, rapport final au SPF Finances, 30 juin 2022, 220 p., www.finances.belgium.be.

4 Euractiv, *La révision de la directive sur la taxation de l'énergie s'enlise*, page consultée le 22 janvier 2024. Le 14 juillet 2021, la Commission européenne a présenté une *proposition de directive du Conseil restructurant le cadre de l'Union pour la taxation des produits énergétiques et de l'électricité*.

5 Vincent Van Peteghem (vice-Premier ministre et ministre des Finances), *Épure pour une vaste réforme fiscale*, 18 juillet 2022, vanpeteghem.belgium.be.

de serre d'au moins 55 % par rapport à 1990 (contre 40 % précédemment)⁶ et, à l'horizon 2050, une Union européenne totalement neutre pour le climat⁷.

Ce renforcement a conduit la Commission européenne à émettre, en novembre 2022⁸, des recommandations aux États membres de l'UE portant sur l'actualisation de leurs plans nationaux 2021-2030 sur l'énergie et le climat, et ce, pour juin 2024 au plus tard.

Fin octobre 2023, à la suite des recommandations européennes, le Conseil des ministres a approuvé le projet de mise à jour du plan fédéral pour l'Énergie et le climat (PFEC)⁹, qui représente la mise à jour de la contribution fédérale au PNEC de la Belgique.

En matière de réforme de la fiscalité liée à l'environnement, ce projet réaffirme la poursuite de l'orientation générale de supprimer progressivement les subsides actuels aux carburants fossiles et de transférer, sur une période de dix ans maximum, la moitié des droits d'accise frappant actuellement l'électricité vers certains combustibles fossiles, tout en tenant compte de la révision en cours du cadre législatif européen en matière de taxation des produits énergétiques. Le projet souligne que certaines mesures ont déjà été prises dans le cadre d'une première phase de mise en œuvre de la vaste réforme fiscale prévue par le gouvernement. Ainsi, en matière d'accises, l'orientation initiée depuis début 2022 tend à réduire au fur et à mesure le régime dérogatoire de remboursement du gasoil professionnel.

Les textes de la contribution fédérale ont désormais été intégrés dans le projet de mise à jour du PNEC 2021-2030 de la Belgique, sur lequel les différents niveaux de pouvoir sont parvenus à un accord lors du comité de concertation du 22 novembre 2023. Diverses contributions (des citoyens, de conseils consultatifs, ...) sont encore attendues avant d'aboutir à la version finale qui sera soumise à la Commission européenne.

3.3 Évolution du remboursement du gasoil professionnel

Fin 2021, le gouvernement décidait d'une diminution progressive du taux de remboursement maximal, alors fixé à 247,6158 euros par 1.000 litres, de la façon suivante¹⁰ :

- 226,9716 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2022 ;
- 205,0665 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2023 ;
- 204,0665 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2024 ;
- 203,0665 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2025 ;
- 202,0665 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2026.

6 Conseil européen, *Ajustement à l'objectif 55*, page consultée le 22 janvier 2024, www.consilium.europa.eu.

7 Conseil européen, *Neutralité climatique*, page consultée en janvier 2024, www.consilium.europa.eu.

8 Commission européenne, *Approval of the content of a draft Commission Notice on the Guidance to Member States for the update of the 2021-2030 national energy and climate plans*, C(2022) 8263 final ANNEX, communication, 15 novembre 2022, 45 p., energy.ec.europa.eu.

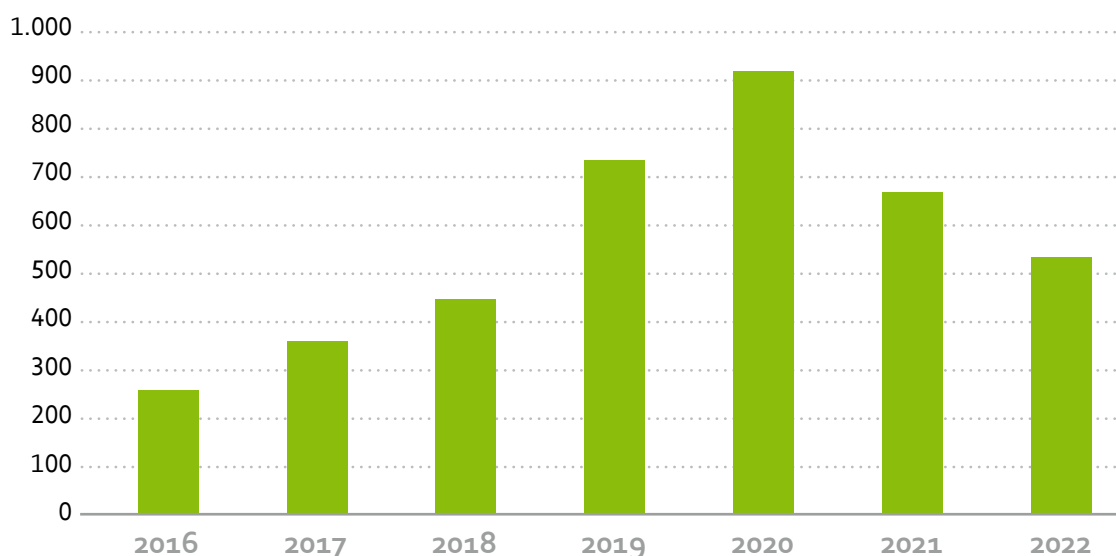
9 Service public fédéral Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement, *Projet de proposition de mise à jour du plan fédéral pour l'Énergie et le climat 2021-2030 (PFEC 2023)*, 26 octobre 2023, 212 p., www.climat.be.

10 Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, modifiée par les lois-programmes du 27 décembre 2021 et du 21 décembre 2021.

Néanmoins, le 16 mars 2022¹¹, à la suite de la flambée des prix pétroliers consécutive au début de la guerre en Ukraine, le gouvernement a diminué provisoirement les accises perçues à la pompe et donc le montant d'accises récupérable dans la même proportion. La partie récupérable des accises sur le gasoil professionnel a alors été réduite de 226,9716 euros / 1.000 litres à 82,3434 euros / 1.000 litres à partir du 19 mars 2022, et a évolué ensuite jusqu'au 31 mars 2023 en fonction d'un système de cliquets liés aux prix du gasoil à la pompe.

Ces changements ont fait évoluer le montant global du remboursement du gasoil professionnel comme l'illustre le graphique ci-dessous.

Graphique – Évolution du remboursement du gasoil professionnel entre 2016 et 2022 (en millions d'euros)



Source : Cour des comptes, sur base de l'Inventaire 2022 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État

Entre 2016 et 2020, l'augmentation constatée s'explique principalement par la croissance, parallèle à celle des accises elles-mêmes, du taux de remboursement (passé de 112,2917 euros / 1.000 litres au 1^{er} janvier 2016 avant de culminer à 247,6158 euros / 1.000 litres du 19 juillet 2018 au 31 décembre 2021), ainsi que par l'élargissement du nombre de titulaires d'autorisations d'exonération.

Le montant remboursé en 2020 est également exceptionnel dans la mesure où de nombreux arriérés de remboursement ont été traités au cours de cette année-là, tandis qu'en 2022, la diminution des dépenses est principalement consécutive à la baisse du taux de remboursement mise en place par le gouvernement.

À partir du 1^{er} avril 2023, au terme de cette mesure temporaire, le taux de remboursement a été ramené au niveau défini avant la crise énergétique pour l'année 2023, à savoir 205,0665 euros / 1.000 litres.

¹¹ Arrêté royal du 16 mars 2022 modifiant provisoirement l'article 419, b), c), e) i) et f) i), l'article 420, § 3, et l'article 429, § 5, 1), de la loi-programme du 27 décembre 2004.

La loi-programme du 22 décembre 2023¹² dispose que l'exonération partielle est encore réduite à hauteur de :

- 193,5 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2024 ;
- 192,4 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2025 ;
- 191,3 euros / 1.000 litres à partir du 1^{er} janvier 2026.

4 Méthode de suivi

La Cour des comptes a effectué un suivi de la mise en œuvre de ses recommandations au 30 septembre 2023.






La Cour a contacté le SPF Finances par courriel le 2 octobre 2023 pour dresser un état des lieux documenté de la mise en œuvre de ses recommandations, et a demandé des informations complémentaires les 20 novembre et 1^{er} décembre 2023. Elle a reçu les réponses et informations complémentaires demandées les 7 et 20 novembre, ainsi que le 7 décembre 2023.

Une première version de ce rapport de suivi a été adressée le 29 janvier 2024 à la cellule stratégique du ministre des Finances et au SPF Finances en vue du débat contradictoire. Leurs commentaires éventuels étaient attendus pour le 29 février 2024. Le SPF Finances a répondu le 28 février 2024. La cellule stratégique du ministre des Finances n'a pas communiqué de remarques.

La Cour des comptes a analysé les réponses communiquées et en a tenu compte pour rédiger ce rapport.

Ce rapport est basé sur un suivi simplifié. Il s'appuie sur les déclarations de l'administration et sur les documents transmis pour les étayer. La Cour des comptes n'a pas mené de travaux d'audit (tels qu'entretiens, tests et analyse approfondie des documents) pour apprécier la qualité des documents reçus et les actions mises en place.

La Cour des comptes a évalué la mise en œuvre de chaque recommandation de son audit initial de 2022. Elle leur a attribué un code couleur en fonction de l'avancement de la mise en œuvre :

	Mise en œuvre complète
	Mise en œuvre en course
	Absence de mise en œuvre
	Nouvelle recommandation
	Pas d'actualité

Le destinataire est précisé à côté de chaque recommandation.

¹² Article 46 de la loi-programme du 22 décembre 2023.

5 Recommandations mises en œuvre

La Cour des comptes articule son examen ci-après en trois points : la politique globale de dérogation en matière d'accises sur les produits énergétiques (point 5.1), le suivi et l'exécution des contrôles des accises sur les produits énergétiques en général (point 5.2), la maîtrise du processus de remboursement du gasoil professionnel en particulier (point 5.3).

5.1 Politique de dérogation en matière d'accises sur les produits énergétiques

Recommandation 1

Assigner aux régimes dérogatoires des objectifs précis et mesurables, en cohérence avec les différentes politiques publiques de l'État et des entités fédérées, dont le plan national Énergie-climat

Législateur



Le SPF Finances signale l'engagement pris par le gouvernement d'évaluer et de supprimer progressivement les subventions actuelles aux énergies fossiles, tout en tenant compte des objectifs de leur allocation.

La Cour des comptes observe toutefois que les travaux liés à la mise à jour du plan national Énergie-climat 2021-2030 n'ont pas encore entraîné la définition de tels objectifs précis et mesurables pour les différents régimes dérogatoires.

Dans son rapport d'audit initial, la Cour soulignait également que l'ajustement des différents régimes dérogatoires en matière d'accises sur les produits énergétiques devait s'opérer en veillant à améliorer la cohérence des mesures prises entre les différents niveaux de pouvoir. Le rapport prenait en exemple le remboursement partiel des accises sur le gasoil dont bénéficient les transporteurs professionnels au niveau fédéral, et leur taxation au kilomètre au niveau régional.

À ce sujet, le Bureau fédéral du plan a également publié en août 2023¹³ une étude portant sur les effets sur le transport de marchandises de la suppression du remboursement partiel des accises sur le gasoil professionnel à l'horizon 2025. Celle-ci s'inscrit dans le cadre de l'analyse technique de l'incidence des politiques et mesures fédérales incluses dans l'actualisation du plan national Énergie-climat 2021-2030 à l'échéance de mi 2024.

Dans ce rapport, la valeur par kilomètre du prélèvement kilométrique régional en vigueur depuis 2016 pour les camions ayant une masse maximale autorisée (MMA) de plus de 3,5 tonnes est comparée avec celle du mécanisme de remboursement sur le gasoil professionnel (en vigueur pour les camions avec MMA de plus de 7,5 tonnes) : selon le Bureau fédéral du plan, le prélèvement kilométrique varie ainsi entre 0,154 et 0,339 euro par kilomètre en fonction du type de moteur du véhicule et de la Région, tandis que le remboursement d'accises représente environ 0,06 euro par kilomètre. Le remboursement partiel d'accises au niveau fédéral s'oppose à la taxation régionale pour des véhicules similaires, ce qui interroge la cohérence des politiques fiscales menées par des niveaux de pouvoir différents.

¹³ Bureau fédéral du plan, *Suppression du remboursement des accises sur le diesel professionnel pour les camions*, rapport 12888, août 2023, 8 p., www.plan.be.

Recommandation 2

Évaluer périodiquement toutes les dérogations en matière d'accises sur les produits énergétiques

SPF Finances



Le SPF Finances signale que les différents régimes dérogatoires aux accises sur les produits énergétiques, qu'ils consistent en des exonérations ou des taux réduits, font bien l'objet d'un examen périodique dans le cadre de l'inventaire fédéral des subventions aux énergies fossiles.

À l'appui de la création du plan d'action visant à supprimer progressivement les subventions aux carburants et combustibles fossiles, outre l'étude portant sur le « verdissement » du système fiscal fédéral, un inventaire de ce type¹⁴ a en effet été établi en mai 2021, fruit d'un travail conjoint du service d'Études du SPF Finances et du service Changements climatiques de la Direction générale Environnement du SPF Santé publique, Sécurité de la chaîne alimentaire et Environnement, dans le cadre de l'engagement pris dans le PNEC 2021-2030¹⁵.

Cet inventaire inclut des éléments d'évaluation des différents régimes dérogatoires sur le plan environnemental, social et économique. Il a été actualisé¹⁶ en avril 2023 sur la base des dernières informations disponibles, et annonce de prochaines mises à jour.

Recommandation 3

Estimer en particulier les conséquences économiques et budgétaires liées à l'exonération de l'augmentation de l'accise spéciale, conformément à l'article 429, §5, 5) de la loi-programme du 27 décembre 2004 (gasoil professionnel)

Ministre des
Finances



Le SPF Finances indique que les conséquences du régime de remboursement partiel des accises sur le gasoil professionnel sont également évaluées dans le cadre de l'inventaire fédéral des subventions aux énergies fossiles. Cet inventaire fédéral a été réalisé en 2021 et mis à jour en 2023.

La Cour des comptes observe toutefois que la forme de cette évaluation ne correspond pas aux modalités prévues à l'article 429, § 5, 5) de la loi-programme du 27 décembre 2004, lequel prévoit une évaluation annuelle au second semestre des conséquences économiques et budgétaires liées à ce remboursement.

Recommandation 4

Compléter l'inventaire des dépenses fiscales relatives aux produits énergétiques, afin de rendre compte de l'ensemble des dérogations consenties et de leur évolution

SPF Finances



Le SPF Finances précise que l'inventaire des dépenses fiscales a été complété, depuis l'inventaire relatif à l'année 2021¹⁷, d'informations figurant dans l'inventaire fédéral des subventions aux énergies fossiles. De plus, chaque année, le SPF Finances actualise la liste des régimes dérogatoires consentis et leur évolution, sous réserve de la disponibilité des données.

14 SPF Finances, *Inventaire fédéral des subventions aux énergies fossiles*, mai 2021, 76 p., www.finances.belgium.be.

15 Comité de concertation, *Plan national intégré Énergie-climat 2021-2030*, p. 276 : « [...] la Belgique dressera un inventaire de tous les subsides pour combustibles fossiles afin de le communiquer à la Commission européenne d'ici fin 2020. »

16 SPF Finances, *Inventaire fédéral des subventions aux énergies fossiles*, avril 2023, 87 p., www.finances.belgium.be.

17 Chambre, 20 décembre 2022, *DOC 55 2931/008, Projet de loi contenant le budget des voies et moyens pour l'année budgétaire 2023 – Annexe : Inventaire 2021 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État*, p. 36 et p. 95 et suiv., www.lachambre.be.

La Cour des comptes constate que, depuis l’inventaire des dépenses fiscales de l’année 2021, cet inventaire a effectivement été enrichi de données relatives aux exemptions d’accises sur la consommation intermédiaire, telles que la fabrication, le développement, les essais et l’entretien des aéronefs et navires, la navigation sur les voies intérieures, le transport ferroviaire, les activités de dragage ou encore les travaux agricoles et horticoles, la pisciculture et la sylviculture. Toutefois, la Cour observe que certains régimes dérogatoires sont encore absents ou non valorisés dans l’inventaire :

- le gaz naturel lorsqu’il est utilisé comme combustible par des professionnels par rapport à une consommation non professionnelle (art. 419. i) iii) de la loi) ;
- l’électricité :
 - pour une consommation professionnelle fournie à un utilisateur final raccordé au réseau de transport ou de distribution dont la tension nominale est supérieure à 1 kV (art. 419. k) de la loi) ;
 - produite par un utilisateur pour son propre usage dans une installation de production combinée de chaleur et d’électricité, à condition que les générateurs soient respectueux de l’environnement (art. 429. §2 d) de la loi).
- la houille, le coke, le lignite et les combustibles solides consommés par les ménages (art. 429. §2 k) de la loi).

Enfin, l’inventaire 2022 publié le 24 novembre 2023 indique que des travaux sont en cours pour inclure à l’inventaire des estimations sur les deux années suivantes¹⁸. Toutefois, à ce stade, seules les dépenses fiscales fédérales liées à l’impôt sur les revenus des personnes physiques font l’objet de telles projections.

5.2 Suivi et exécution des contrôles des accises sur les produits énergétiques

Recommandation 5

Encadrer toutes les missions essentielles du département en matière d’accises sur les produits énergétiques (APE) par des objectifs définis dans le plan opérationnel national et des indicateurs de performance

AGDA



L’AGDA considère qu’en raison de la grande diversité de ses missions, il n’est pas possible de définir et de suivre dans son plan opérationnel national (PON) des objectifs et des indicateurs clés de performance pour l’ensemble de celles-ci. Les éléments composant le plan sont sélectionnés sur la base de la stratégie de l’administration et des priorités du moment. Une revue des indicateurs est réalisée annuellement avec l’ensemble des services concernés.

En matière de taxation des produits énergétiques, l’AGDA estime que le plan reprend bien les aspects essentiels et stratégiques, tels que la délivrance des autorisations ainsi que les audits de conformité ou de contrôle.

En comparant le contenu des PON 2022 et 2023 avec celui de 2021 qui a été examiné dans le cadre de son audit initial, la Cour des comptes constate que plusieurs nouveaux objectifs combinés à des indicateurs clés de performance ont fait leur apparition, mais qu’un seul d’entre eux concerne

¹⁸ Chambre, 24 novembre 2023, [DOC 55 3646/002](#), *Projet de loi contenant le budget des voies et moyens pour l’année budgétaire 2024 – Annexe : Inventaire 2022 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l’État*, p. 19, www.lachambre.be.

les produits énergétiques. Cet indicateur a trait au nombre d'audits préalables effectués pour la délivrance ou la modification de certaines autorisations d'accises¹⁹.

La Cour estime par conséquent que sa recommandation d'étendre les objectifs définis dans le PON à toutes les missions essentielles en matière d'accises sur les produits énergétiques n'a pas été suivie, en particulier en matière de remboursement du gasoil professionnel.

Alors que ce remboursement représente actuellement une dépense fiscale de près d'un demi-milliard d'euros, aucun objectif n'est fixé concernant le délai moyen de traitement des demandes ou les contrôles comptables des factures²⁰ relatives à la demande.

De manière générale, la Cour des comptes observe que l'AGDA n'étaye pas le choix des objectifs et indicateurs inclus dans son plan opérationnel par une analyse de risques spécifique.

Dans sa réponse, l'AGDA souligne en outre que son plan de processus comprend d'autres indicateurs portant sur les produits énergétiques et le remboursement du diesel professionnel en particulier, qui sont suivis par les responsables de processus concernés.

La Cour constate cependant que ces indicateurs qui se limitent au délai de traitement existaient déjà lors de la réalisation de l'audit initial et ne sont suivis que par les responsables de processus.

Recommandation 6

Assurer un suivi de toutes les actions de contrôle

AGDA



L'AGDA souligne qu'un contrôle de qualité interne est mené sur tous les types de contrôle de première ligne et de deuxième ligne, en ce compris ceux relatifs aux accises sur les produits énergétiques.

Au-delà de l'organisation de ce contrôle qualité, l'AGDA met en avant qu'un renforcement du suivi des contrôles nécessiterait des développements informatiques et un accroissement des effectifs, ce qui représenterait un investissement qui pourrait s'avérer inopportun au vu des défis environnementaux actuels et de potentiels changements du cadre législatif concernant les produits énergétiques (voir le [point 3](#)).

La Cour des comptes insiste néanmoins sur la nécessité d'enregistrer de façon structurée l'ensemble des contrôles effectués ainsi que leurs résultats comme c'est le cas, par exemple, à l'Administration générale de la fiscalité.

¹⁹ Par exemple, pour la production ou la transformation de produits énergétiques.

²⁰ À savoir, la vérification des factures de ravitaillement des demandeurs belges (pas exigées à l'introduction de la demande) et la vérification de la réalité des factures produites par les opérateurs étrangers, à l'appui des demandes, auprès des fournisseurs de carburant.

Recommandation 7

Finaliser la mise à jour des méthodes de travail et leur réévaluation régulière et, par le suivi de leur application, promouvoir une application uniforme des contrôles dans les directions régionales

AGDA



Dans sa réponse, l'AGDA informe que les méthodes de travail relatives aux accises sur les produits énergétiques n'ont pas été mises à jour, au motif que les processus n'ont pas évolué dans l'attente de leur digitalisation.

Par ailleurs, l'AGDA signale que les directions régionales seront à nouveau sensibilisées sur l'application uniforme des méthodes lorsque la mise à jour sera finalisée.

La Cour des comptes observe que les méthodes de travail, dont la dernière mise à jour remonte au 13 février 2018, devraient être actualisées pour tenir compte des nombreuses modifications législatives, des changements dans les procédures (par exemple en matière de gasoil professionnel), des mises à jour de la circulaire 2023/C/84 concernant les produits énergétiques et l'électricité, et des réorganisations des services de contrôle des accises intervenues ces dernières années. La recommandation consistait également à mettre en place, d'une part, un suivi de l'application effective des méthodes de travail par les directions régionales, afin de garantir un traitement similaire aux contribuables et, d'autre part, une réévaluation régulière des méthodes, afin de permettre des réajustements périodiques et de promouvoir l'uniformité des procédures de travail.

Recommandation 8

Développer le datamining en ce qui concerne les produits énergétiques, notamment en y intégrant les résultats des contrôles

AGDA




L'AGDA indique que l'expérience et les résultats des sélections issus du datamining portant sur le gasoil professionnel seront utilisés pour développer des actions similaires sur les autres produits énergétiques, sous deux réserves : une qualité et une disponibilité des données satisfaisantes ainsi que des moyens en personnel suffisants.


L'AGDA confirme également son intention générale d'augmenter la proportion de contrôles basés sur le datamining et souligne, dans cette perspective, les avancées de l'équipe de datamining affectée aux accises en matière :

- d'analyse des autorisations délivrées pour les produits énergétiques (voir la [recommandation 10](#)) ;
- d'amélioration du modèle d'analyse des risques permettant la sélection de contrôles a posteriori pour le gasoil professionnel (voir la [recommandation 14](#)) ;
- de croisement des opérations de ravitaillement avec les demandes de remboursement de gasoil professionnel (voir les [recommandations 13](#) et [15](#)) ;
- ou encore d'identification d'irrégularités dans les remboursements relatifs au système transitoire de cliquets (voir le [point 3.3](#)) demandés par les pompistes et commerçants.

La Cour des comptes prend note de cette orientation tout en observant que, actuellement, il n'est fait état d'aucun nouveau modèle de datamining dont le développement aurait été complètement finalisé sur d'autres processus que des remboursements. Par ailleurs, les résultats des contrôles n'alimentent toujours pas l'analyse de risques de manière structurée.

<p>Recommandation 9 Renforcer l'équipe de dataminers affectés aux accises sur les produits énergétiques</p>	<p>AGDA</p>	
--	-------------	---


L'AGDA signale que, peu après la clôture de la mission d'audit, l'agent affecté au datamining portant sur l'ensemble des matières accisiennes a dû être remplacé, et qu'un stagiaire a pu être affecté en renfort.

<p>Recommandation 10 Contrôler les autorisations accordées pour une durée indéterminée, soit périodiquement, soit sur la base d'une analyse de risques</p>	<p>AGDA</p>	
---	-------------	---

L'AGDA souligne que des sélections fondées sur une analyse de risques ne peuvent être effectuées qu'à deux conditions : une qualité et une disponibilité des données satisfaisantes ainsi que des ressources suffisantes en datamining. En outre, selon leurs types, les autorisations peuvent nécessiter de suivre des approches différentes.


Dans cette perspective, l'administration signale que l'analyse des données consolidées relatives aux autorisations a été réalisée et que, dans une prochaine étape, les données disponibles concernant les mouvements de marchandises et les paiements des accises seront analysées.

Le fruit de ces travaux conjugués permettra d'identifier les types d'autorisations pour lesquels une approche de contrôle fondée sur une analyse des risques est possible.

<p>Recommandation 11 Adopter un registre ad hoc pour les tracteurs agricoles à usage mixte, afin que leur utilisation pour des activités non exonérées puisse être clairement distinguée, et conserver cette information en vue d'éventuels contrôles</p>	<p>Ministre des Finances</p>	
--	------------------------------	---

Le SPF Finances précise que le ministre l'a invité à étudier la forme que pourrait prendre un tel registre permettant de mieux distinguer et contrôler les activités effectuées par les tracteurs agricoles qui sont exonérées d'accises, de celles, non agricoles, qui y sont soumises, et d'émettre une proposition de mise en œuvre.

5.3 Maîtrise du processus de remboursement du gasoil professionnel

<p>Recommandation 12 Mettre à la disposition des transporteurs étrangers une application informatique permettant d'introduire leurs déclarations de remboursement de gasoil ainsi que les pièces justificatives associées</p>	<p>AGDA</p>	
--	-------------	---

L'AGDA explique que le projet de digitalisation, initié dans ce but en 2017 et remanié en 2020, a abouti à la mi 2023. À l'heure actuelle, une entreprise de transport étrangère peut désormais introduire ses demandes de remboursement en ligne via l'application PDIE ²¹, après s'être enregistrée en tant que non-résident belge dans l'application FORREG. Cette dernière permet de lier la personne physique qui introduit la demande à l'entité juridique pour laquelle elle exerce. À la différence de l'application PDIE, qui est utilisée pour les transporteurs belges, l'application PDIE 2 oblige de joindre les pièces justificatives, telles que les factures de carburant, aux demandes de

²¹ Cette application est accessible aux demandeurs sur la page [web](#) du SPF Finances.

remboursement. Cet aspect est précisé aux points 24 et 54 de la notice explicative « Gasoil professionnel » éditée par l'AGDA à l'attention des bénéficiaires²².

La Cour des comptes considère que la digitalisation du processus d'introduction des demandes de remboursement partiel des accises sur le gasoil professionnel par les transporteurs étrangers permet d'homogénéiser les procédures entre bénéficiaires nationaux et étrangers, de réduire la charge administrative tant des entreprises bénéficiaires que des services de l'AGDA. Elle permet aussi de fiabiliser les statistiques relatives aux demandes de remboursement réceptionnées.

Recommandation 13

Définir un plan d'action pour réduire l'arriéré des demandes de remboursement non traitées, et établir une procédure assurant ce traitement dans un délai raisonnable, qui ne devrait pas dépasser trois mois

AGDA



L'AGDA déclare que des agents recrutés à durée déterminée ont été affectés de juillet à octobre 2023 au traitement de l'arriéré de demandes de remboursement, de sorte qu'à la fin novembre 2023, l'encours des demandes de remboursement introduites en 2022 par des opérateurs étrangers s'élevait à 6.132 dossiers contre 55.702 en début d'année.

Par ailleurs, une nouvelle méthode de croisement des opérations de ravitaillement avec les demandes de remboursement sera bientôt mise en œuvre, ce qui permettra selon l'AGDA de réduire sensiblement le temps de traitement des demandes émanant de transporteurs étrangers, dans la mesure où les incohérences entre les deux sources de données seront automatiquement détectées. L'AGDA signale toutefois que les opérations de ravitaillement concernées se limiteront à celles des fournisseurs qui accepteront de partager leurs données avec l'administration.

Enfin, la digitalisation du processus de demande de remboursement par les transporteurs étrangers devrait favoriser un traitement structurel plus rapide, et ce, d'autant plus que l'adoption d'une modification législative rendant obligatoire l'introduction de ces demandes par voie électronique est prévue pour le courant de l'année 2024 (tant pour les transporteurs nationaux qu'étrangers)²³.

La Cour des comptes est d'avis que ces différentes mesures devraient à l'avenir accélérer le traitement des demandes de remboursement et limiter l'arriéré.

Recommandation 14

Augmenter les contrôles des demandes de remboursement de gasoil professionnel a priori (à la demande du service Gasoil professionnel) et a posteriori (basés sur une analyse de risques)

AGDA



La Cour des comptes observe que, dans les plans opérationnels nationaux 2022 et 2023, les objectifs de contrôle a posteriori des titulaires d'autorisation belges sont restés identiques comparativement au plan de 2021, avec notamment 110 contrôles a posteriori par an issus d'analyses de risques, tandis qu'aucune valeur précise n'était fixée quant au nombre de contrôles a priori à réaliser à la demande du service Gasoil professionnel.

²² La notice explicative Gasoil professionnel constitue l'annexe XI de la circulaire 2023/C/84 du SPF Finances du 6 octobre 2023 concernant les produits énergétiques et l'électricité.

²³ Chambre, 27 octobre 2023, DOC 55 3649/005, Note de politique générale. Finances, Coordination de la lutte contre la fraude et Loterie nationale, p. 23 ; 10 novembre 2023, DOC 55 3645/001, Budget des recettes et des dépenses pour l'année budgétaire 2024. Exposé général, p. 24 et 135, www.lachambre.be.

L'AGDA mentionne qu'à défaut de ressources supplémentaires, l'objectif relatif au nombre de contrôles a posteriori est resté inchangé ces dernières années, mais qu'à partir de 2024, les sélections de ces contrôles pourront être améliorées en les fondant sur la nouvelle méthode susmentionnée de croisement des opérations de ravitaillement avec les demandes de remboursement (voir la [recommandation 13](#)).

Par ailleurs, l'administration souligne que les contrôles a priori de titulaires de licences belges demandés par le service Gasoil professionnel ont augmenté de 613 en 2022 à 862 en 2023.

La Cour observe que le nombre de contrôles reste faible en regard du nombre de demandes de remboursement (116.237 demandes de remboursement en 2021 et 117.299 en 2022). Toutefois, étant donné l'amélioration envisagée du ciblage des contrôles (grâce aux données des fournisseurs) et l'augmentation des contrôles à la demande du service Gasoil professionnel, elle estime que sa recommandation est en cours de mise en œuvre.

Recommandation 15

Fixer des objectifs de contrôle pour les transporteurs étrangers, et en assurer leur suivi par des indicateurs de performance, en vérifiant notamment la réalité des achats de gasoil auprès des fournisseurs

AGDA



L'AGDA explique que la fixation d'objectifs et leur traduction en indicateurs de performance résultent de choix stratégiques, en fonction des thématiques jugées prioritaires. L'AGDA avance le même motif pour justifier l'absence de mise en œuvre de la recommandation 5.

Par ailleurs, l'AGDA met en avant l'inopportunité d'un investissement renforcé pour contrôler a posteriori les transporteurs étrangers dans un contexte de changement du cadre législatif relatif aux produits énergétiques (voir le [point 3](#)).

La nouvelle méthode de croisement des données de demandes de remboursement et de tankage, qui est en phase de test, devrait toutefois faciliter les contrôles a priori.

La Cour des comptes observe néanmoins que les transporteurs étrangers bénéficient de près de la moitié du remboursement total du gasoil professionnel, ce qui représentait encore environ 400 millions d'euros pour l'année de consommation 2021.

Recommandation 16

Adopter rapidement le système de la carte carburant et adapter le processus de remboursement du gasoil professionnel en conséquence

Ministre des
Finances
et AGDA



Pour le SPF Finances, l'investissement dans un système de gestion de cartes de carburant, bien qu'il ait fait l'objet antérieurement d'un projet de réglementation, ne se justifie plus dans la perspective de la suppression probable à court terme de ce dispositif fiscal. En effet, l'orientation prise par le gouvernement est de baisser progressivement le taux de remboursement partiel des accises sur le gasoil professionnel et la disparition complète de ce remboursement est prévue dans la proposition de révision de la DTE en cours de discussion (voir le [point 3](#)).

Les éléments mis en avant dans le [point 3](#) relatif à l'évolution récente du remboursement du gasoil professionnel indiquent qu'il est en effet probable qu'il se réduise substantiellement, voire qu'il disparaisse complètement à moyen terme. Cette issue est appelée à se préciser dans le cadre des travaux du plan d'action global destiné à supprimer progressivement les subventions aux énergies fossiles. Le plan d'action est l'un des éléments du projet de réforme vers un système fiscal fédéral plus durable.

La Cour estime également que la mise en place d'un système de cartes carburant n'est désormais plus indiquée, a fortiori en raison de la généralisation imminente de la demande de remboursement électronique et du projet de vérification des demandes sur la base des données des fournisseurs.

6 Conclusions

Au terme de son suivi, la Cour des comptes estime que, sur les 16 recommandations formulées dans son audit initial de février 2022, 3 ont été rencontrées, 7 sont en cours de mise en œuvre, 5 n'ont pas été suivies et une n'est plus d'actualité.

Les recommandations de la Cour des comptes relatives à l'évaluation des régimes dérogatoires en matière d'accises sur les produits énergétiques ont été globalement bien suivies. Toutefois, ces régimes n'ont été que peu adaptés jusqu'ici dans le sens d'une mise en cohérence avec les nouvelles politiques environnementales adoptées par la Belgique depuis 2019.

Par contre, les recommandations relatives à l'amélioration de l'encadrement et du suivi des contrôles des accises sur les produits énergétiques, de même que leur développement à travers des modèles de datamining, n'ont pas encore été pleinement mises en œuvre.

Les recommandations relatives à la maîtrise du processus de remboursement du gasoil professionnel ont été partiellement suivies. En effet, une nouvelle application permet désormais aux transporteurs étrangers d'introduire électroniquement leurs demandes de remboursement, tandis que la nouvelle méthode de croisement des données des demandes de remboursement de gasoil professionnel et de ravitaillement des stations-services, actuellement en phase de test, devrait permettre d'en réduire le délai de traitement. Néanmoins, l'administration explique que seules les données de ravitaillement des fournisseurs qui accepteront de les partager seront concernées. Par ailleurs, le nombre de contrôles a posteriori des titulaires d'autorisation belges, basés sur une analyse de risques, demeure faible, tandis qu'ils sont difficiles à mettre en œuvre selon le SPF Finances pour les transporteurs étrangers, ce qui implique qu'un risque significatif de fraude subsiste selon la Cour.

De manière générale, le SPF Finances explique l'absence de suivi de certaines recommandations de l'audit initial par les probables changements à bref délai du cadre législatif relatif aux produits énergétiques, et par l'orientation politique d'ores et déjà prise de supprimer progressivement les subventions actuelles aux énergies fossiles, tels que les régimes dérogatoires aux accises. Ce contexte en évolution, ainsi que l'avancement de la digitalisation en la matière, amènent la Cour à considérer que la recommandation 16 relative à l'adoption d'un système de carte de carburant pour le gasoil professionnel n'est désormais plus d'actualité.

La Cour estime toutefois, près de deux ans après son audit initial, que les changements sont inhérents à toute législation fiscale et ne peuvent justifier l'absence d'objectifs de contrôle ou de mise à jour des méthodes de travail en matière de produits énergétiques vu l'importance budgétaire de ces dépenses fiscales.

Ce rapport est disponible uniquement en version électronique,
en français et en néerlandais, sur courdescomptes.be.



DÉPÔT LÉGAL

D/2024/1128/14

PHOTO DE COUVERTURE

Shutterstock

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

courdescomptes.be