



MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE,
DES FINANCES
ET DE LA SOUVERAINETÉ
INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Adaptation de la fiscalité aux exigences de la transition écologique

MAI 2023

Gilles LARA-ADELAÏDE
Pascal LEFÈVRE
Louise AUFFRAY
Marie de SARNEZ

Inspection générale
des finances

RAPPORT

N° 2023-M-003-03

**ADAPTATION DE LA FISCALITÉ AUX EXIGENCES
DE LA TRANSITION ÉCOLOGIQUE**

Établi par

PASCAL LEFÈVRE
Inspecteur des finances

LOUISE AUFFRAY
Inspectrice des finances

MARIE DE SARNEZ
Inspectrice des finances

Sous la supervision de
GILLES LARA-ADELAÏDE
Inspecteur général des finances

- MAI 2023 -

SYNTHÈSE

À la demande de la Première ministre, l'Inspection générale des finances (IGF) a conduit une réflexion d'ensemble sur l'adaptation de la fiscalité aux exigences de la transition écologique. La mission s'est attachée à formuler des propositions susceptibles d'être mises en œuvre dès le prochain PLF, en veillant à examiner leur faisabilité sous l'angle technique et sous l'angle politique et en identifiant les impacts attendus pour les finances publiques et pour les parties prenantes.

1. En partant de l'exercice du budget vert qui identifie 7 Md€ de dépenses fiscales défavorables à l'environnement, la mission a retenu un champ d'étude aussi large que possible, incluant certaines taxes environnementales et certains dispositifs considérés comme favorables ou mixtes dont l'impact environnemental positif pourrait être renforcé.

L'examen des précédentes tentatives de modification de la fiscalité à des fins environnementales montre qu'il est nécessaire de prendre en compte, d'une part, les enjeux de compétitivité auxquels sont exposés les secteurs économiques concernés et, d'autre part, l'existence d'alternatives technologiques et la capacité des acteurs économiques à répercuter une hausse de leur coût sur les consommateurs. Pour cette raison, la mission a consacré un temps important aux échanges avec les représentants des acteurs économiques.

2. À l'issue de ses travaux, la mission identifie un ensemble de mesures fiscales qui permettrait de générer 32 Md€ d'économies cumulées sur la période 2024-2027 et 12 Md€ par an à compter de 2030. Ces mesures conduiraient notamment :

- ◆ à aligner progressivement, entre 2024 et 2030 les tarifs réduits d'accise sur les énergies dont bénéficient plusieurs secteurs économiques sur le tarif normal du gazole ;
- ◆ à relever progressivement le tarif normal du gazole et à renforcer la fiscalité environnementale appliquée aux véhicules ;
- ◆ à recentrer les incitations fiscales pour les travaux d'amélioration des logements sur la rénovation énergétique, en supprimant le taux intermédiaire de TVA de 10 %.

Il apparaît toutefois essentiel, afin de favoriser l'acceptabilité de ces mesures, que celles-ci soient présentées dans le cadre d'un plan de transformation pluriannuel cohérent et que l'utilisation des recettes supplémentaires pour le financement de la transition écologique soit mis en évidence de façon explicite.

Elles gagneraient en outre à être assorties, d'une part, de mesures de compensation qui permettraient d'atténuer les impacts financiers de la transition écologique pour les ménages les plus exposés au prix du carbone et pour les petites entreprises et, d'autre part, de mesures d'accompagnement qui permettraient de favoriser la transition écologique des particuliers et des acteurs économiques concernés.

3. L'extension du système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne aux secteurs du transport routier et du bâtiment résidentiel et tertiaire a par ailleurs été adoptée le 18 avril 2023 par le Parlement européen, avec un prix cible fixé à 45 €/tCO₂ jusqu'en 2030 et une entrée en vigueur prévue à compter du 1^{er} janvier 2027 (qui pourrait toutefois être décalée d'un an si les prix de l'énergie restent élevés). Les autorités françaises doivent désormais décider, d'une part, si ce nouvel instrument s'ajoutera ou se substituera en partie à la composante carbone qui existe déjà au niveau national et, d'autre part, si elles souhaitent opter, avant le 31 décembre 2023, pour une clause d'exemption temporaire qui permettrait de repousser l'entrée en vigueur du nouveau marché de quotas au 1^{er} janvier 2031, à condition de démontrer qu'un dispositif équivalent est déjà mis en œuvre au niveau national.

Rapport

Tableau 1 : Liste des propositions

N°	Proposition
1	Prévoir la convergence des quatre principaux tarifs réduits d'accise sur les énergies avec le tarif normal du gazole selon une trajectoire linéaire étalée entre le 1 ^{er} janvier 2024 et le 1 ^{er} janvier 2030.
2	Relever le tarif normal du gazole de 0,50 €/hL (soit 0,50 €/MWh) par an à compter de 2024, afin de le rapprocher progressivement du tarif normal de l'essence.
3	Poursuivre la baisse du seuil de déclenchement du « malus CO ₂ » à un rythme d'au moins 5 gCO ₂ /km par an et engager la baisse du seuil de déclenchement du « malus poids » à un rythme d'au moins 50 kg par an.
4	Étendre le « malus poids » aux véhicules électriques et aux véhicules hybrides rechargeables, en tenant compte pour son application d'un forfait destiné à refléter le poids des batteries et en maintenant les abattements prévus pour les familles nombreuses.
5	Inciter les salariés à choisir des véhicules moins polluants en différenciant le mode de calcul de l'avantage en nature selon la motorisation du véhicule, ou bien inciter les entreprises à verdir leur flotte de véhicules en renforçant le barème de la taxe annuelle sur les véhicules de société pour les véhicules polluants et en modifiant les paramètres de calcul de l'amortissement.
6	Relever au taux normal le taux intermédiaire de TVA de 10 % applicable aux travaux autres que les travaux de rénovation énergétique, en contrepartie d'une extension de la notion des travaux liés à des travaux de rénovation énergétique, qui pourraient bénéficier du taux réduit de TVA de 5,5 %.
7	Sans préjuger d'une analyse plus globale de l'efficacité du prêt à taux zéro au regard de son coût, prévoir <i>a minima</i> de ne pas le reconduire pour les constructions neuves en zone détendue à compter du 1 ^{er} janvier 2024.
8	Supprimer la part artificialisante des exonérations de taxe d'aménagement et de taxe foncière sur les propriétés bâties.
9	Dans le cadre de la sortie du bouclier tarifaire, supprimer le taux réduit de TVA sur l'abonnement aux offres d'électricité et de gaz naturel, et supprimer, avant le 1 ^{er} janvier 2030, le taux intermédiaire de TVA sur la livraison de bois de chauffage.
10	Relever au taux normal de 20 % le taux intermédiaire de TVA de 10 % sur les billets d'avion, pour les seules liaisons domestiques hors outre-mer.

Source : Mission.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
PRÉAMBULE	2
1. QUOIQUE DIFFICILE SUR LES PLANS ÉCONOMIQUE ET SOCIAL, LA SUPPRESSION DES DISPOSITIFS FISCAUX DÉFAVORABLES À L'ENVIRONNEMENT EST NÉCESSAIRE POUR FAVORISER L'ADHÉSION DE L'ENSEMBLE DES CONTRIBUABLES À DES MESURES DE TRANSITION ÉCOLOGIQUE AMBITIEUSES.....	5
1.1. La mission a retenu un large champ de dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement, en partant de l'exercice du budget vert et en tentant de dépasser ses limites méthodologiques	5
1.1.1. <i>Le budget vert identifie 7 Md€ de dépenses fiscales considérées comme défavorables à l'environnement</i>	<i>5</i>
1.1.2. <i>La définition des dépenses fiscales retenue par le Gouvernement conduit toutefois à écarter du champ du budget vert certains dispositifs fiscaux à impact environnemental.....</i>	<i>6</i>
1.1.3. <i>La mission a retenu un champ d'étude aussi large que possible, incluant également certaines taxes environnementales.....</i>	<i>7</i>
1.2. Les précédentes tentatives de modification d'ampleur de la fiscalité à des fins environnementales ont suscité une opposition économique ou sociale.....	10
1.2.1. <i>Le plein effet de la mise en place d'une taxation du carbone s'est heurté au mouvement des « gilets jaunes ».....</i>	<i>10</i>
1.2.2. <i>Les démarches de mise en cohérence de la fiscalité avec les objectifs de la transition écologique ont déjà essuyé plusieurs échecs, en raison des enjeux de compétitivité auxquels sont exposés les secteurs économiques concernés.....</i>	<i>12</i>
1.2.3. <i>L'existence d'alternatives technologiques et la capacité des acteurs économiques à répercuter une hausse de leur coût sur les consommateurs est cruciale pour assurer le succès d'une démarche d'adaptation de la fiscalité.....</i>	<i>13</i>
1.3. Les négociations en cours au niveau européen permettraient de limiter les distorsions fiscales et environnementales, même si l'obtention d'un consensus sur les évolutions de nature fiscale n'est pas assurée	14
1.3.1. <i>Plusieurs dispositifs fiscaux examinés par la mission contribuent à la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence européenne, voire internationale, ce qui limite la capacité des pouvoirs publics à les faire évoluer.....</i>	<i>14</i>
1.3.2. <i>Le projet de directive sur la taxation de l'énergie permettrait de fixer des tarifs minimaux reliés à l'impact environnemental des différentes énergies, mais son adoption est incertaine car elle requiert l'unanimité des États membres.....</i>	<i>15</i>
1.3.3. <i>La réforme du système de quotas européens est décidée, mais ses modalités de mise en œuvre au niveau national n'ont pas encore été arrêtées.....</i>	<i>16</i>

2. L'ADAPTATION DE LA FISCALITÉ À LA TRANSITION ÉCOLOGIQUE SUPPOSE DE DONNER DE LA VISIBILITÉ AUX PARTICULIERS ET AUX ACTEURS ÉCONOMIQUES ET D'ACCOMPAGNER FINANCIÈREMENT LEUR TRANSITION..... 17

- 2.1. La mission a examiné de façon systématique les principaux dispositifs fiscaux présentant une dimension environnementale, en envisageant les évolutions possibles pour chaque dispositif 17
 - 2.1.1. *Les tarifs réduits d'accise sur les énergies dont bénéficient plusieurs secteurs économiques ont vocation à être progressivement alignés sur le tarif normal du gazole..... 17*
 - 2.1.2. *Le relèvement progressif du tarif normal du gazole, ainsi que le renforcement de la fiscalité environnementale appliquée aux véhicules, permettraient de favoriser la transition vers des véhicules plus sobres..... 20*
 - 2.1.3. *Les incitations fiscales pour les travaux d'amélioration des logements pourraient être recentrées sur la rénovation énergétique 22*
 - 2.1.4. *Les dispositifs fiscaux favorables à l'artificialisation des sols pourraient être mieux ciblés, voire supprimés 24*
 - 2.1.5. *L'évolution de la fiscalité applicable à l'énergie consommée par les ménages est rendue nécessaire par la réglementation européenne 25*
 - 2.1.6. *Le signal-prix adressé aux usagers du transport aérien pourrait être renforcé..... 25*
- 2.2. Les économies générées gagneraient à être intégralement redéployées pour compenser les surcoûts pour les ménages et les entreprises les plus vulnérables et financer le développement des alternatives décarbonées..... 26
 - 2.2.1. *Le scénario proposé par la mission permettrait de générer 32 Md€ d'économies cumulées sur la période 2024-2027 et 12 Md€ par an à compter de 2030 26*
 - 2.2.2. *Le redéploiement intégral des économies permettrait, d'une part, d'atténuer les surcoûts liés à l'augmentation de la fiscalité pour les plus vulnérables et, d'autre part, de financer le développement et la diffusion des alternatives décarbonées..... 28*
 - 2.2.3. *Les arbitrages pourront porter sur l'opportunité des mesures fiscales proposées, sur leur paramétrage, sur leur calendrier et sur les mesures d'accompagnement à prévoir 29*
- 2.3. L'accompagnement du changement serait facilité par l'adoption d'une programmation pluriannuelle et par la mise en place d'un dispositif de suivi annuel..... 30
 - 2.3.1. *La présentation de l'ensemble des mesures envisagées et de leur calendrier dès l'année 2023, dans le cadre d'une présentation d'ensemble, permettrait de donner du sens aux évolutions proposées et de favoriser leur acceptabilité dans la durée 30*
 - 2.3.2. *Les trajectoires pluriannuelles prévues pourraient être suivies annuellement et faire l'objet d'une clause de revoyure au début de la prochaine mandature..... 31*

3. LA MOBILISATION DU LEVIER FISCAL POURRAIT ÊTRE MIEUX ACCEPTÉE SI L'ÉTAT DONNAIT DES ORIENTATIONS CLAIRES SUR LES MODALITÉS DE FINANCEMENT DE LA TRANSITION ÉCOLOGIQUE ET SUR L'ACCESSIBILITÉ DES ÉNERGIES DÉCARBONÉES	32
3.1. La parole de l'État est fragilisée par la confusion entretenue entre des mesures fiscales de rendement et des mesures à finalité comportementale	32
3.1.1. <i>L'objectif environnemental n'est pas crédible pour les particuliers et pour les acteurs économiques, dès lors qu'aucune alternative technologique n'est disponible à un prix accessible.....</i>	<i>32</i>
3.1.2. <i>Les particuliers et les acteurs économiques ont besoin de temps et de visibilité pour adapter leurs anticipations et pour réaliser les investissements nécessaires.....</i>	<i>33</i>
3.2. Les questions relatives à la disponibilité, à l'accessibilité et au prix des énergies alternatives sont cruciales.....	34
3.2.1. <i>Les besoins croissants en électricité à horizon 2030 constituent une source d'incertitude qui freine fortement la transition écologique.....</i>	<i>34</i>
3.2.2. <i>Les biocarburants constituent une ressource très demandée qui ne pourra pas bénéficier à toutes les filières, et dont l'impact écologique ne fait pas consensus.....</i>	<i>35</i>
3.3. À terme, la fiscalité pourrait être transformée en profondeur afin de mieux prendre en compte l'évolution des comportements induite par la transition écologique	36
3.3.1. <i>L'évolution des comportements pourrait nécessiter de trouver de nouvelles assiettes de taxation afin de financer les dépenses de transition écologique.....</i>	<i>36</i>
3.3.2. <i>La mise en œuvre du principe de zéro artificialisation nette à horizon 2050 pourrait conduire à repenser la taxe foncière afin de mieux prendre en compte les enjeux de biodiversité et d'artificialisation des sols.....</i>	<i>37</i>
CONCLUSION.....	38

INTRODUCTION

Par lettre en date du 1^{er} mars 2023, la Première ministre a confié à l'Inspection générale des finances (IGF) une **réflexion d'ensemble sur l'adaptation de la fiscalité aux exigences de la transition écologique**. La mission a ainsi été invitée à proposer des évolutions de la fiscalité afin qu'elle soit mieux alignée sur les objectifs environnementaux du Gouvernement, en particulier en visant la suppression progressive des dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement qui représentent un montant de l'ordre de 7 Md€ selon le rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État annexé au projet de loi de finances (PLF) pour 2023.

Cette mission s'inscrit dans le cadre des **évaluations de la qualité de l'action publique** voulues par le Gouvernement afin d'identifier des mesures d'amélioration de l'efficacité, de l'efficience et des coûts des politiques publiques en vue de la préparation du PLF, ainsi que dans le cadre des **travaux de planification écologique** engagés au mois de juillet 2022. Elle doit ainsi permettre de dégager des marges financières afin de financer les dépenses supplémentaires et les pertes de recettes induites par la transition écologique.

La mission s'est attachée à formuler des propositions susceptibles d'être mises en œuvre dès le prochain PLF, en veillant à examiner leur faisabilité sous l'angle technique et sous l'angle politique, en identifiant les impacts attendus pour les finances publiques et pour les parties prenantes et, le cas échéant, en proposant des mesures d'accompagnement pour les particuliers et pour les secteurs économiques concernés.

En dix semaines, la mission a réalisé 90 entretiens et elle a rencontré 240 personnes. Elle s'est appuyée sur les services du secrétariat général pour la planification écologique (SGPE), de la direction de la législation fiscale (DLF) et de la direction du budget et elle a échangé avec les cabinets ministériels et les administrations des principaux ministères confrontés aux enjeux de la transition écologique¹. Après avoir recueilli les réflexions d'organisations non gouvernementales et d'économistes, elle a consacré un temps important aux échanges avec les représentants des acteurs économiques qui bénéficient de dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement, ou dont l'impact environnemental positif pourrait être renforcé, afin d'identifier, pour chaque secteur, les difficultés soulevées par la transition écologique et les besoins d'accompagnement par les pouvoirs publics.

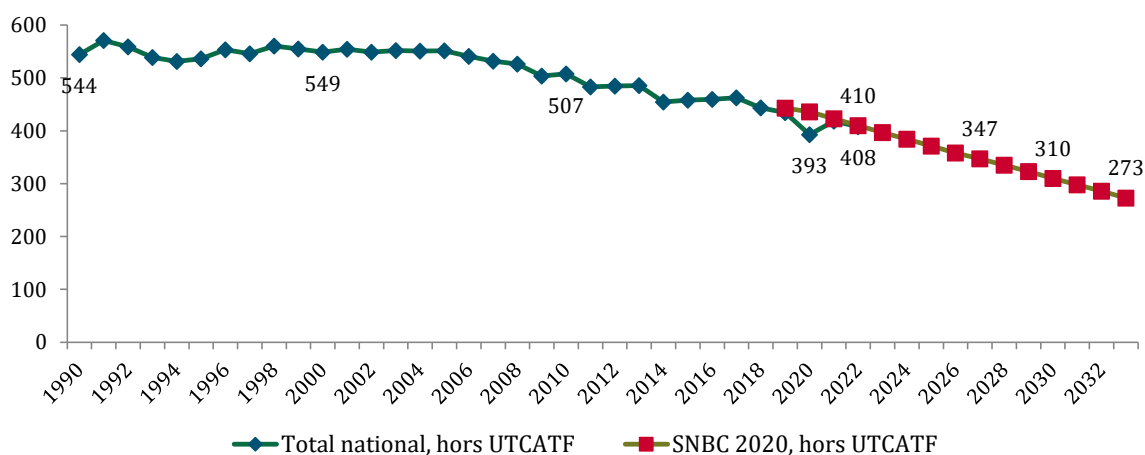
¹ Ministères de l'industrie, de l'agriculture et de la souveraineté alimentaire, de la transition écologique et de la cohésion des territoires, de la ville et du logement, des transports, de la transition énergétique.

PRÉAMBULE

1. Dans le cadre de la stratégie nationale bas-carbone (SNBC) arrêtée en mars 2020, la France s'est fixé pour objectif de diminuer de 40 % ses émissions de gaz à effet de serre en 2030 par rapport au niveau d'émissions atteint en 1990. Elle les a déjà diminuées de 25 % en 2022 par rapport à 1990, et il lui reste un effort équivalent à fournir en huit ans pour atteindre l'objectif fixé pour 2030.

Selon les dernières données disponibles, les émissions de gaz à effet de serre de la France ont ainsi atteint 408 millions de tonnes équivalent CO₂ (MtCO₂eq) en 2022, hors UTCATF², contre 544 MtCO₂eq en 1990. Ce niveau est conforme aux objectifs de la dernière SNBC, arrêtée en mars 2020, qui prévoit une cible de 410 MtCO₂eq en 2022 et de 310 MtCO₂eq en 2030, hors UTCATF (cf. graphique 1). Le 28 janvier 2023, le Président de la République a souligné que le respect de la SNBC supposait de « doubler le taux d'effort par rapport à ce qu'on a fait ces cinq dernières années ».

Graphique 1 : Évolution des émissions de gaz à effet de serre en France et trajectoire de la stratégie nationale bas-carbone (en MtCO₂eq, hors UTCATF)



Source : Citepa, rapport Secten édition 2022 et estimations provisoires sur l'ensemble de l'année 2022.

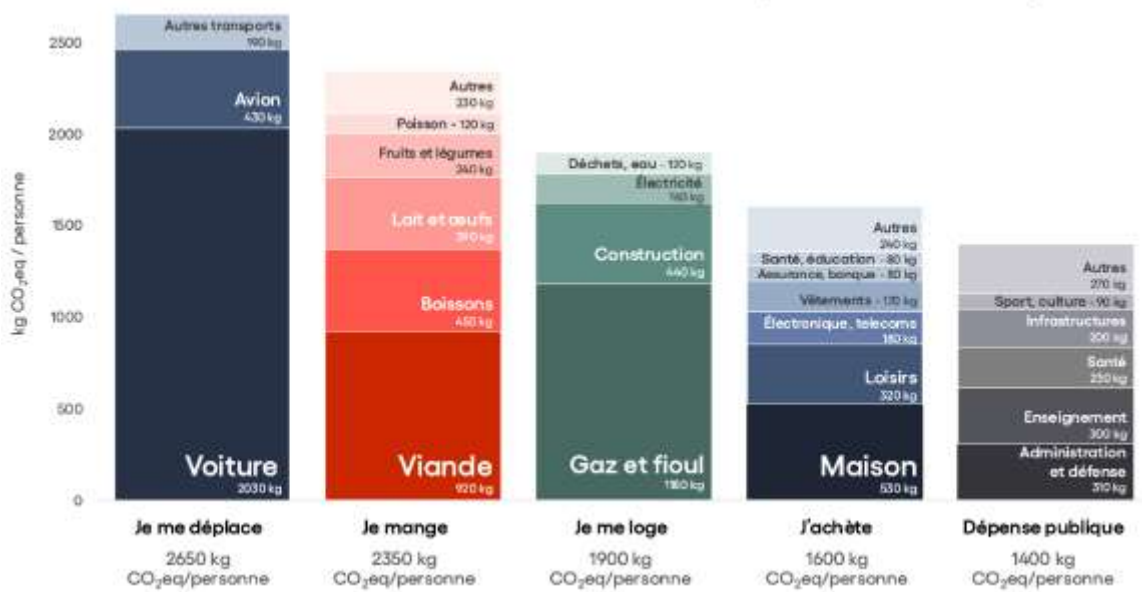
En France, les principales activités émettrices de gaz à effet de serre sont le transport routier (29 %), l'agriculture et la sylviculture (19 %), l'industrie manufacturière et la construction (18 %), l'usage des bâtiments (17 %) et l'industrie de l'énergie (11 %).

2. En France, l'empreinte carbone moyenne s'établit à environ 10 tCO₂eq par personne en 2019 et elle devrait être divisée par cinq en 2050 pour assurer le respect des engagements pris par la France en matière climatique.

Selon le cabinet Carbone 4 (cf. graphique 2), cette empreinte carbone se répartit entre les transports (27 % dont 20 % dus aux déplacements en voiture et 4 % dus aux déplacements en avion), l'alimentation (24 % dont 9 % dus à la consommation de viande), le logement (19 % dont 12 % dus au chauffage au gaz et au fioul), l'achat de biens et de services (16 %) et les dépenses publiques (14 %).

² Le secteur UTCATF (utilisation des terres, changement d'affectation des terres et foresterie) permet de rapporter les flux de dioxyde de carbone entre différents réservoirs terrestres (biomasse, sols...) et l'atmosphère qui ont lieu sur les surfaces gérées d'un territoire. Il peut ainsi constituer une source nette ou un puits net de dioxyde de carbone.

Graphique 2 : Empreinte carbone moyenne en France en 2019 (en kgCO₂eq par personne)



Source : Carbone 4, d'après le ministère de la transition écologique, le Haut Conseil pour le climat, le Citepa, Agribalyse V3 et INCA 3 (données du ministère de la transition écologique retraitées en ajoutant notamment l'impact des traînées de condensation et de la déforestation importée).

3. La mise en valeur des enjeux climatiques, mesurés par l'évolution des émissions de gaz à effet de serre, ne doit pas masquer les enjeux de préservation de la biodiversité, qui sont moins aisément mesurables par un indicateur unique.

En 2019, la plateforme intergouvernementale scientifique et politique sur la biodiversité et les services écosystémiques (IPBES) a notamment conclu que « les trajectoires actuelles ne permettent pas d'atteindre les objectifs de conservation et d'exploitation durable de la nature et de parvenir à la durabilité, et les objectifs pour 2030 et au-delà ne peuvent être réalisés que par des changements en profondeur sur les plans économique, social, politique et technologique »³. Le suivi des enjeux de préservation de la biodiversité est rendu plus difficile par la variété des indicateurs existants, qui reflète la complexité des systèmes écologiques et la connaissance scientifique incomplète de ceux-ci : la Fondation pour la recherche sur la biodiversité (FRB) relève ainsi qu'il n'est pas possible, ni forcément souhaitable, « de réduire l'impact sur la biodiversité à un indicateur unique tel qu'il existe pour le climat »⁴. En décembre 2022, l'accord de Kunming-Montréal a permis de donner un cadre mondial pour la préservation de la biodiversité qui prévoit notamment la suppression des subventions néfastes pour la biodiversité et le renforcement des incitations positives pour la conservation et l'utilisation durable de la biodiversité (cible n° 18). De son côté, la France s'est dotée dès le mois de mars 2022 d'une stratégie nationale pour la biodiversité (SNB) à horizon 2030.

4. L'atteinte des objectifs d'émissions de gaz à effet de serre fixés pour 2030 puis de la neutralité carbone en 2050 suppose des investissements considérables, qui se traduiront par un accroissement des dépenses publiques et privées.

France Stratégie a ainsi estimé que « les besoins d'investissements nets supplémentaires liés à la transition, hors effet de bouclage, pour l'économie totale, et en intégrant les achats de biens durables des ménages, seraient de l'ordre de 2,5 pt de PIB, soit 70 Md€ en 2030 (en euros constants de 2021) »⁵.

³ IPBES, « Le rapport de l'évaluation mondiale de la biodiversité et des services écosystémiques », février 2020.

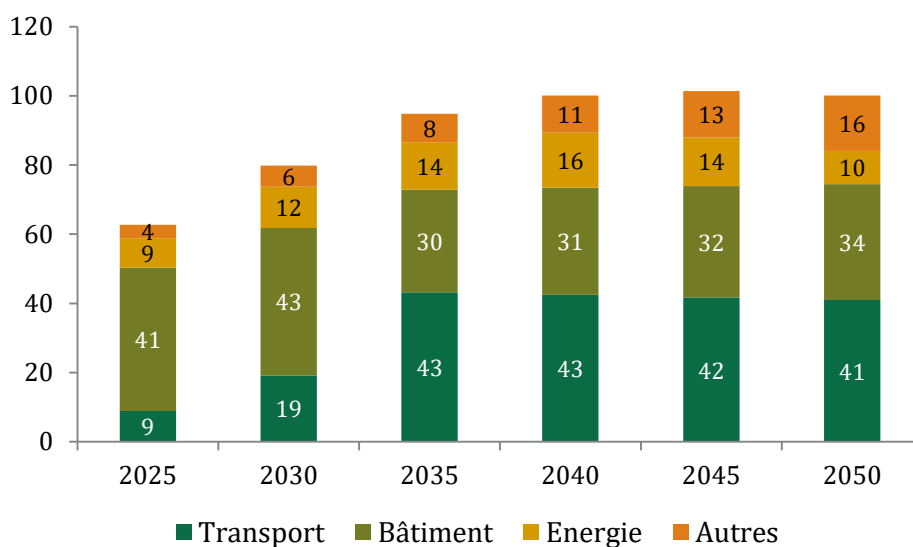
⁴ FRB, « Évaluer l'impact des activités humaines sur la biodiversité ? », mai 2021.

⁵ Jean Pisani-Ferry, Selma Mahfouz, « L'action climatique : un enjeu macroéconomique », novembre 2022.

Rapport

Ces estimations rejoignent celles réalisés par le Centre de recherches pour l'expansion de l'économie et le développement des entreprises (Rexecode)⁶, qui a calculé que « *selon les estimations passées des émissions sectorielles, les dépenses d'investissement supplémentaires nécessaires seraient en 2030, comprises entre 2,1 % du PIB (hypothèse basse) et 2,9 % du PIB (hypothèse haute)* » (cf. graphique 3). En imputant l'effort d'investissement par secteurs d'émissions que sont les ménages, les entreprises et les administrations, l'institut Rexecode estime que **l'effort pourrait atteindre, en 2030, 37 Md€ pour les ménages et 43 Md€ pour l'ensemble des entreprises et des administrations** qui pourraient ainsi être amenés à augmenter sensiblement leurs dépenses d'investissement.

Graphique 3 : Investissements publics et privés supplémentaires identifiés pour les principaux secteurs d'émission (en Md€)



Source : Rexecode, « Les enjeux économiques de la décarbonation de la France – Une évaluation des investissements nécessaires », document de travail n° 83, mai 2022.

* * *

Le défi soulevé par la transition écologique, qui recouvre à la fois des enjeux climatiques et des enjeux de préservation de la biodiversité, nécessite de mobiliser tous les outils à la disposition des pouvoirs publics dans une logique d'atténuation du changement climatique et d'adaptation à ses effets, tout en les accompagnant afin de limiter les impacts économiques et sociaux qu'ils supporteront.

⁶ Rexecode, « Les enjeux économiques de la décarbonation de la France – Une évaluation des investissements nécessaires », document de travail n° 83, mai 2022.

1. Quoique difficile sur les plans économique et social, la suppression des dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement est nécessaire pour favoriser l'adhésion de l'ensemble des contribuables à des mesures de transition écologique ambitieuses

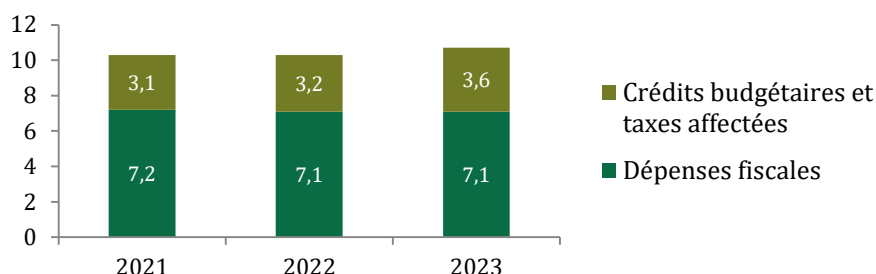
1.1. La mission a retenu un large champ de dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement, en partant de l'exercice du budget vert et en tentant de dépasser ses limites méthodologiques

1.1.1. Le budget vert identifie 7 Md€ de dépenses fiscales considérées comme défavorables à l'environnement

Depuis trois ans, à la suite de travaux méthodologiques réalisés par l'IGF et par le Conseil général de l'écologie et du développement durable (CGEDD)⁷, le Gouvernement remet au Parlement un rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État qui propose une vision exhaustive et consolidée de l'information disponible en matière de moyens consacrés aux politiques environnementales. Celui-ci est rendu public et il présente l'impact environnemental des crédits budgétaires et des dépenses fiscales inscrites dans le PLF de l'année (« budget vert »), offre une vision consolidée de l'ensemble des financements publics et privés mobilisés en faveur de la transition écologique et dresse un panorama des ressources publiques à caractère environnemental.

Le budget vert identifie environ 10 Md€ de dépenses défavorables à l'environnement, dont environ 7 Md€ de dépenses fiscales (cf. graphique 4).

Graphique 4 : Dépenses considérées comme défavorables à l'environnement, hors relance et hors dispositifs de soutien pour faire face à la hausse des prix de l'énergie (en Md€)



Source : PLF 2023, rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État (octobre 2022).

Les principales dépenses fiscales défavorables à l'environnement, hors dispositifs spécifiques aux territoires d'outre-mer⁸, relèvent des trois catégories suivantes (cf. tableau 2) :

- ◆ les tarifs réduits dans les transports (3,8 Md€), qui concernent les travaux agricoles et forestiers (1,4 Md€), le transport routier de marchandises (1,2 Md€), le gazole non routier (1,1 Md€) et les taxis (45 M€) ;
- ◆ les tarifs réduits pour le gaz naturel et le méthane utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergies (0,5 Md€) ;

⁷ IGF-CGEDD, « *Green budgeting* : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale », septembre 2019.

⁸ Notamment l'application au département de Mayotte et en Guadeloupe, Guyane, Martinique et à La Réunion, à la place de l'accise sur les énergies, de la taxe spéciale de consommation, aux tarifs plus bas et au champ plus étroit

Rapport

- ◆ les dispositifs en faveur du logement neuf qui favorisent l'artificialisation des sols (0,8 Md€), pour lesquels la méthodologie du budget vert prévoit l'application d'une « quote-part artificialisante ».

Tableau 2 : Principales dépenses fiscales défavorables à l'environnement (hors outre-mer)

Impôt	N°	Dépense fiscale	Coût (en M€)		
			2021	2022	2023
Accise sur les énergies	800229	Tarif réduit (remboursement) pour le gazole, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers	1 351	1 351	1 351
	800221	Tarif réduit (remboursement) pour le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1 268	1 247	1 247
	800201	Tarif réduit du gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles	1 115	1 115	1 115
	800220	Tarif réduit (remboursement) pour les carburants utilisés par les taxis	46	45	45
Total - tarifs réduits dans les transports			3 780	3 758	3 758
Accise sur les énergies	830201	Tarif réduit pour le gaz naturel et le méthane utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie et soumises au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre du dispositif ETS	432	432	432
	830202	Tarif réduit pour le gaz naturel et le méthane utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie exerçant une activité considérée comme exposée à un risque important de fuite carbone	98	98	98
Total - tarifs réduits pour le gaz naturel et le méthane utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie			530	530	530
Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés	210313	Crédits d'impôt « prêt à taux zéro » et « prêt à taux zéro renforcé PTZ+ » avec une quote-part artificialisante fixée à 35 %	387	307	273
Impôt sur le revenu	110261	Réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel) avec une quote-part artificialisante fixée à 20 %	223	276	303
Taxe sur la valeur ajoutée	730210	Taux de 10 % dans le secteur du logement locatif social pour les opérations qui ne sont pas éligibles au taux réduit de 5,5 % avec une quote-part artificialisante fixée à 20 %	198	NC	NC
Total - dispositifs en faveur du logement neuf			809	NC	NC

Source : Mission, à partir des données du PLF 2023.

1.1.2. La définition des dépenses fiscales retenue par le Gouvernement conduit toutefois à écarter du champ du budget vert certains dispositifs fiscaux à impact environnemental

La DLF définit les dépenses fiscales comme « des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français »⁹. Toute mesure impliquant une perte

(1,7 Md€) et l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée de certains produits et matières premières ainsi que des produits pétroliers en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion (190 M€).

⁹ PLF 2023, tome II de l'annexe « Voies et moyens ».

Rapport

de recettes pour le budget de l'État n'est donc pas nécessairement considérée comme une dépense fiscale ; le classement d'une telle mesure en dépense fiscale suppose ainsi de se référer à la « norme de référence » de l'impôt, en partie conventionnelle, à laquelle elle dérogerait.

La mission a inclus dans son analyse plusieurs dispositifs qui ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales, en raison des conventions qui les définissent, mais qui s'apparentent pourtant à des dépenses fiscales défavorables à l'environnement :

- ◆ le différentiel de taxation entre l'essence et le gazole (dont le coût peut être évalué à 3,3 Md€ par an en moyenne), qui n'est pas considéré comme une dépense fiscale dans la mesure où la DLF estime qu'il s'agit de deux carburants différents qui peuvent donc supporter des niveaux différents de fiscalité sans que cela ne constitue une dépense fiscale¹⁰ ; l'inclusion de cet écart de taxation dans le champ d'analyse de la mission est cohérente avec la convention retenue en 2019 par l'IGF et par le CGEDD qui ont « classé le différentiel gazole-essence, non répertorié dans les documents budgétaires, comme une dépense fiscale défavorable aux objectifs climatiques (3,3 Md€ en 2019) »¹¹ ;
- ◆ les exonérations d'accise sur les énergies dont bénéficient le secteur du transport maritime et l'aviation (dont le coût prévisionnel respectif peut être évalué à 0,7 Md€ et à 3,6 Md€ en 2023), qui ne sont plus considérées comme des dépenses fiscales depuis 2009 en partant du principe que ces exonérations découlent du droit international ;
- ◆ le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les billets d'avion (dont le coût est évalué à 170 M€ par an par la DLF), qui n'est pas considéré comme une dépense fiscale dans la mesure où il constitue une mesure de soutien à la consommation plutôt qu'une mesure de soutien économique au secteur du transport aérien ;
- ◆ les exonérations de fiscalité locale favorables à l'artificialisation des sols (les principales dépenses fiscales recensées sur la taxe d'aménagement représentent environ 650 M€ par an selon l'IGF et le CGEDD¹²), qui ne sont pas comptabilisées comme dépenses fiscales dès lors qu'elles ne sont pas compensées par l'État et n'induisent donc pas de perte de recettes pour lui.

1.1.3. La mission a retenu un champ d'étude aussi large que possible, incluant également certaines taxes environnementales

Outre les neuf principales dépenses fiscales défavorables à l'environnement identifiées par le budget vert (cf. 1.1.1) et les cinq autres dispositifs identifiés comme assimilables à des dépenses fiscales défavorables à l'environnement (cf. 1.1.2), **la mission a également inclus dans son analyse plusieurs autres dispositifs fiscaux, compte tenu du rôle qu'ils jouent ou qu'ils pourraient jouer dans la stratégie de transition écologique** (cf. tableau 3).

Au total, au sein d'un périmètre large constitué de l'ensemble des taxes environnementales et de l'ensemble des dépenses fiscales, la mission a recensé **l'ensemble des dispositifs considérés comme défavorables à l'environnement**, mais également **certains dispositifs considérés comme favorables ou mixtes** dont l'impact environnemental positif pourrait être renforcé, en limitant ses travaux aux dispositifs fiscaux d'un montant significatif (supérieur à 50 M€).

¹⁰ La norme de référence pour l'impôt considéré consiste donc à associer à chaque produit énergétique distinct un taux, qui peut donc varier selon ces produits sans que cette variation soit considérée comme une dépense fiscale.

¹¹ IGF-CGEDD, « *Green budgeting* : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale », septembre 2019.

¹² IGF-CGEDD, « Le financement de la stratégie nationale pour la biodiversité (SNB) pour 2030 », novembre 2022.

Rapport

En revanche, plusieurs dispositifs ont été exclus du champ d'étude de la mission :

- ◆ la mission n'a pas examiné les dispositifs spécifiques à la Corse et aux territoires d'outre-mer, compte tenu de leur logique territoriale et des équilibres historiques et politiques dont ils résultent ;
- ◆ les évolutions possibles du tarif de la fiscalité applicable à la consommation de l'électricité ont déjà été traitées dans le cadre du rapport de l'IGF sur la sortie du bouclier tarifaire¹³.

Tableau 3 : Liste des dispositifs fiscaux examinés par la mission au regard de leur impact environnemental (en Md€)

Thématique	Dispositif	Coût pour les finances publiques			Rendement (pour les taxes)		
		2021	2022	2023	2021	2022	2023
Carburants	Différentiel essence-gazole	3,3 ^a	3,3 ^a	3,3 ^a	-	-	-
	Tarifs réduits pour les biocarburants (E10, E85, B100)	0,4	0,4	0,4	-	-	-
	Taxe incitative relative à l'utilisation de l'énergie renouvelable dans les transports (TIRUERT)	-	-	-	0,0	0,0	0,0
Transport aérien	Non-taxation du kérosène aérien	1,9 ^c	3,0 ^c	3,6 ^d	-	-	-
	Taux de TVA de 10 % pour les vols métropolitains	0,2 ^b	0,2 ^b	0,2 ^b	-	-	-
	Taxe de solidarité sur les billets d'avion	-	-	-			
Transport routier de marchandises	Tarif réduit pour le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes	1,3	1,2	1,2	-	-	-
Transport maritime	Non-taxation du kérosène maritime	0,7 ^d	0,7 ^d	0,7 ^d	-	-	-
	Taxe au tonnage	0,4	3,8	NC	-	-	-
Taxis	Tarif réduit pour les carburants utilisés par les taxis	0,05	0,05	0,05	-	-	-
Gazole non routier non agricole	Tarif réduit du gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles	1,1	1,1	1,1	-	-	-
Gazole non routier agricole	Tarif réduit pour le gazole, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers	1,4	1,4	1,4	-	-	-
Malus automobile	Taxes additionnelles sur l'immatriculation des véhicules : taxe sur les émissions de dioxyde de carbone (malus CO ₂) et sur la masse en ordre de marche des véhicules de tourisme (malus poids)	-	-	-	0,5	0,6	0,6
Véhicules de société	Taxes sur les véhicules de société	-	-	-	0,8	0,7	0,8
	Indemnités kilométriques et avantages en nature	NC	NC	NC	-	-	-
	Règles d'amortissement des véhicules de société	NC	NC	NC	-	-	-
Prêt à taux zéro	Crédit d'impôt « prêt à taux zéro »	1,1	0,9	0,8	-	-	-

¹³ IGF-IGEDD-CGE, « Étudier les solutions opérationnelles de sortie du bouclier tarifaire », mars 2023.

Rapport

Thématique	Dispositif	Coût pour les finances publiques			Rendement (pour les taxes)		
		2021	2022	2023	2021	2022	2023
Dispositif Pinel	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire	1,1	1,4	1,5	-	-	-
Logement social	Taux de TVA de 5,5 % pour les logements sociaux (PLAI et PLUS)	1,1	NC	NC	-	-	-
	Taux de TVA de 10 % pour les logements sociaux (hors accession sociale)	1,0	NC	NC	-	-	-
Rénovation énergétique	Taux de TVA de 5,5 % pour les travaux de rénovation énergétique	1,8	1,9	2,0	-	-	-
	Taux de TVA de 10 % pour les travaux hors rénovation énergétique	4,0	4,3	4,5	-	-	-
	Déduction des dépenses de réparation et d'amélioration de l'impôt sur le revenu	1,7	NC	NC	-	-	-
Énergie consommée par les ménages	Taux de TVA de 5,5 % pour les abonnements ou la fourniture d'électricité, de gaz et de chaleur	1,3 ^b	1,3 ^b	1,3 ^b	-	-	-
	Taux de TVA de 10 % pour les livraisons de bois de chauffage	0,15 ^b	0,15 ^b	0,15 ^b	-	-	-
Installations énérgo-intensives	Tarif réduit pour le gaz naturel et le méthane utilisés dans les installations grandes consommatrices d'énergie soumises au régime des quota d'émission de gaz à effet de serre du dispositif ETS ou bien exerçant une activité considérée comme exposée à un risque important de fuite carbone	0,5	0,5	0,5	-	-	-
Raffineries	Exonération d'accise sur les énergies pour l'autoconsommation de produits pétroliers dans les raffineries	0,2 ^b	0,3 ^d	0,3 ^d	-	-	-
Lutte contre la pollution et les atteintes à la biodiversité	Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)	-	-	-	0,8	1,0	1,0
	Redevances des agences de l'eau	-	-	-	2,2	2,2	2,2
Fiscalité locale	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	-	-	-	7,4	7,8	8,4
	Abattement sur les 100 m ² des résidences principales pour la taxe d'aménagement	0,4	0,4	0,4	-	-	-
	Exonération de taxe foncière pendant deux ans pour les constructions neuves	0,4 ^e	0,3 ^e	NC	-	-	-

Source : Mission, à partir des documents budgétaires. a. Chiffrage réalisé par la mission. b. Chiffrages réalisés par la DLF. c. Données de la Cour des comptes. d. Données retenues par Réseau Action Climat. e. Données transmises par la DGFIP.

1.2. Les précédentes tentatives de modification d'ampleur de la fiscalité à des fins environnementales ont suscité une opposition économique ou sociale

1.2.1. Le plein effet de la mise en place d'une taxation du carbone s'est heurté au mouvement des « gilets jaunes »

En 2009, le Gouvernement a proposé pour la première fois d'instaurer une taxe carbone afin d'encourager des comportements sobres en carbone et d'inciter les entreprises, les ménages et les administrations à réduire leurs émissions de gaz à effet de serre de la manière la plus efficace et la moins coûteuse, en partant du principe que « révéler un prix du carbone incite les agents à choisir entre le coût lié à la diminution d'une unité de pollution et le coût lié au paiement de la taxe ».

Cette taxe aurait été calculée à partir d'un prix fixé à 17 €/tCO₂ en 2010, correspondant à l'ordre de grandeur des prix sur le marché européen du carbone. Ce tarif avait vocation à évoluer chaque année, après avis d'une « commission verte » avec l'objectif d'atteindre, à terme, un signal-prix évalué à 100 €/tCO₂ en 2030. Le projet du Gouvernement, inscrit en PLF 2010, prévoyait toutefois des exceptions pour les professions de l'agriculture et de la pêche, avec une mise en œuvre du dispositif étalée sur cinq années, et pour le transport routier de marchandises, avec la mise en place d'une taxe spécifique.

On peut relever que l'instauration de la taxe carbone était accompagnée de la création d'un crédit d'impôt sur le revenu forfaitairement fixé à 46 € pour un contribuable célibataire, à 92 € pour un couple soumis à imposition commune, et porté respectivement à 61 € et à 122 € pour les contribuables domiciliés dans une commune qui n'était pas intégrée à un périmètre de transports urbains.

Ce projet de taxe carbone a toutefois été censuré par le Conseil constitutionnel qui a estimé que le nombre d'exemptions prévues était contraire à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique poursuivi par le législateur et créait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques¹⁴. Il a ainsi relevé que « 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront exonérés de contribution carbone » et que « les activités assujetties à la contribution carbone représenteront moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre », de sorte que « la contribution carbone ne portera essentiellement sur les carburants et les produits de chauffage qui ne sont que l'une des sources d'émission de dioxyde de carbone ».

Malgré ce premier revers, une « composante carbone informelle » de l'accise sur les énergies (cf. encadré 1), aussi appelée « contribution climat-énergie » (CCE) a été introduite à compter du 1^{er} avril 2014. La trajectoire d'évolution initiale, fixée sur la période 2014-2016, a d'abord été prolongée en 2017 puis sur la période 2018-2022 (cf. tableau 4), avec une cible de long terme fixée à 100 €/tCO₂ en 2030 par la loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte (LTECV).

Tableau 4 : Trajectoire de la composante carbone introduite en LFI 2014 (en €/tCO₂)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
LFI 2014	7,00	14,50	22,00	-	-	-	-	-	-
LTECV	7,00	14,50	22,00	30,50	39,00	47,50	56,00	-	-
LFR 2015	7,00	14,50	22,00	30,50	-	-	-	-	-
LFI 2018	7,00	14,50	22,00	30,50	44,60	55,00	65,40	75,80	86,20
LFI 2019	7,00	14,50	22,00	30,50	44,60	44,60	44,60	44,60	44,60

Source : Mission, d'après les documents budgétaires.

¹⁴ Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, « Loi de finances pour 2010 ».

Encadré 1 : L'accise sur les énergies

Jusqu'au 31 décembre 2021, l'accise sur les énergies autres que les gaz naturels et les charbons, en métropole, se dénommait taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), et était prévue par les articles 265 et suivants du code des douanes. Elle avait remplacé la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) depuis 2011. Cette nouvelle dénomination avait notamment été motivée par la taxation du carburant super-éthanol E85 qui ne comprend que 15 % maximum de produits pétroliers.

Depuis le 1^{er} janvier 2022, l'accise perçue sur les énergies autres que les gaz naturels et les charbons, en métropole, ne relève plus du code des douanes mais est détaillée dans les articles du chapitre II du titre I^{er} du livre III du code des impositions sur les biens et services (CIBS).

Elle est acquittée par les metteurs à la consommation lors de l'importation, à la sortie de l'entrepôt fiscal suspensif (sortie du régime de suspension d'accise) ou lors de la détention en dehors d'un régime de suspension de l'accise lorsque l'accise n'a été acquittée ni sur le territoire de taxation ni sur celui des autres États membres de l'Union européenne (articles L. 311-12, L. 311-15 et L. 311-26 du CIBS).

Source : Ministère de la transition écologique, guide 2022 sur la fiscalité des énergies.

L'accélération de la trajectoire d'évolution de la composante carbone décidée en LFI 2018 s'est toutefois heurtée, à l'automne 2018 au mouvement de contestation sociale des « gilets jaunes », qui a conduit le Gouvernement à suspendre toute évolution ultérieure de la composante carbone qui est restée fixée à 44,60 €/tCO₂ depuis le 1^{er} janvier 2018.

Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO)¹⁵ explique ce mouvement de contestation sociale par les quatre facteurs suivants :

- ◆ en premier lieu, la hausse des prix mondiaux a été forte ; le prix du baril de Brent a ainsi atteint 81 € en octobre 2018 contre 57,50 € en octobre 2017, soit une augmentation de l'ordre de 40 % en un an ;
- ◆ en deuxième lieu, la trajectoire votée en LFI 2018 traduisait la volonté de privilégier l'outil fiscal pour atteindre des objectifs environnementaux alors qu'il existe de nombreux instruments non fiscaux pour atteindre un prix du carbone fixé à 100 €/tCO₂ : marchés de permis, normes et réglementations imposées aux logements ou aux véhicules, péages, certificats verts, bonus-malus, subventions à l'innovation ;
- ◆ en troisième lieu, d'autres pays ont choisi une montée en charge plus progressive qui a favorisé l'acceptabilité ; par exemple, la Suède a inscrit sa trajectoire sur une période de plus de 20 ans, débutant en 1991 à 27 €/tCO₂ et allant jusqu'à 120 €/tCO₂ en 2018 ;
- ◆ en quatrième lieu, le manque de transparence dans l'utilisation des recettes supplémentaires a encore réduit les chances d'acceptation.

Les conditions dans lesquelles la trajectoire d'évolution de la composante carbone a été suspendue ont constitué un réel traumatisme pour les contribuables et pour les pouvoirs publics. Pour en sortir, la suppression des dépenses fiscales défavorables à l'environnement apparaît comme un préalable indispensable afin d'éviter que certains secteurs économiques soient exonérés de l'effort demandé au reste des contribuables :

- ◆ dans son rapport sur la fiscalité environnementale, le CPO indique ainsi qu'il serait possible d'envisager (i) de réorienter les dépenses fiscales vers des objectifs favorables à l'environnement (ii) d'aller vers la suppression du tarif réduit en faveur du transport routier de marchandises (iii) de remettre en cause certaines exonérations (transport fluvial, transport maritime national, pêche) pour inclure une composante carbone (iv) de faire converger certains taux réduits sur le gazole non routier vers les tarifs de droit commun ;

¹⁵ CPO, « La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique », septembre 2019.

Rapport

- ◆ dans son rapport sur la fiscalité environnementale, le CPO indique ainsi qu'il serait possible d'envisager (i) de réorienter les dépenses fiscales vers des objectifs favorables à l'environnement (ii) d'aller vers la suppression du tarif réduit en faveur du transport routier de marchandises (iii) de remettre en cause certaines exonérations (transport fluvial, transport maritime national, pêche) pour inclure une composante carbone (iv) de faire converger certains taux réduits sur le gazole non routier vers les tarifs de droit commun ;
- ◆ l'Institut de l'économie pour le climat et Terra Nova¹⁶ suggèrent pour leur part de supprimer progressivement les dépenses fiscales sur les combustibles fossiles, en prévoyant pour chacune une stratégie d'extinction sous cinq ans, ou dix ans au maximum ; ils précisent qu'une stratégie spécifique d'accompagnement pourrait être mise en œuvre pour chaque secteur concerné, les secteurs les plus vulnérables et/ou soumis à la concurrence internationale pouvant notamment bénéficier de baisses équivalentes d'autres prélèvements et de mécanismes de soutien à l'investissement afin de diminuer leur consommation d'énergies fossiles.

1.2.2. Les démarches de mise en cohérence de la fiscalité avec les objectifs de la transition écologique ont déjà essuyé plusieurs échecs, en raison des enjeux de compétitivité auxquels sont exposés les secteurs économiques concernés

Deux autres exemples illustrent les difficultés rencontrées pour mettre en œuvre des évolutions fiscales justifiées par des motifs environnementaux :

- ◆ **la taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises, aussi appelée « écotaxe poids lourds »**, dont le principe avait été voté en 2009, devait s'appliquer aux véhicules de transport de marchandises de plus de 3,5 tonnes afin de leur faire payer l'usage du réseau routier national en leur faisant supporter les coûts d'entretien de la voirie et de financement des infrastructures routières ; cette taxe, dont l'entrée en vigueur était prévue à compter du 1^{er} janvier 2015, a toutefois été suspendue *sine die* en octobre 2014, en raison du mouvement de contestation sociale des « bonnets rouges » qui a mobilisé une partie des agriculteurs et des transporteurs routiers, notamment en Bretagne ;
- ◆ **la suppression du tarif réduit sur le gazole non routier, initialement prévue à compter du 1^{er} janvier 2019**, devait permettre de mettre fin « à une dépense fiscale inefficace et peu vertueuse sur le plan environnemental », en maintenant toutefois un régime dérogatoire pour les entreprises du secteur ferroviaire et du secteur agricole ; cette suppression a finalement été reportée à quatre reprises : d'abord étalée sur trois ans, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 1^{er} janvier 2022, ensuite prévue en une seule fois au 1^{er} janvier 2021, puis au 1^{er} janvier 2023, cette suppression est désormais prévue en une seule fois à compter du 1^{er} janvier 2024.

Plusieurs enseignements peuvent être tirés des difficultés déjà rencontrées lors de la mise en œuvre d'évolutions fiscales à des fins environnementales :

- ◆ l'ambiguïté entretenue entre l'objectif de rendement et l'objectif comportemental nuit à l'acceptabilité des mesures présentées comme environnementales ;
- ◆ l'existence de solutions alternatives accessibles pour les particuliers et pour les acteurs économiques concernés est cruciale (cf. 1.2.3) ;
- ◆ l'existence de tarifs réduits, voire d'exonérations, pour certains secteurs nuit à l'acceptabilité juridique et sociale des évolutions appliquées aux acteurs qui n'en bénéficient pas ;

¹⁶ I4CE, Terra Nova, « Climat et fiscalité : trois scénarios pour sortir de l'impasse », février 2019.

Rapport

- ◆ la question de l'utilisation des recettes générées est importante pour les contribuables ; selon une enquête réalisée par l'Agence pour la transition écologique (Ademe)¹⁷, 72 % des Français seraient ainsi favorables à un prix croissant du carbone ou à une augmentation de la taxe carbone, à condition que cela ne pénalise pas le pouvoir d'achat des ménages des classes moyennes et modestes et que les recettes de la taxe soient utilisées pour financer des mesures de transition écologique, notamment sur les territoires.

1.2.3. L'existence d'alternatives technologiques et la capacité des acteurs économiques à répercuter une hausse de leur coût sur les consommateurs est cruciale pour assurer le succès d'une démarche d'adaptation de la fiscalité

Le recours à la fiscalité pour accompagner et favoriser la transition écologique pose la question des évolutions recherchées par les pouvoirs publics :

- ◆ **s'ils poursuivent un objectif de rendement**, alors la fiscalité a pour unique objectif de taxer les externalités négatives sur l'environnement induites par les particuliers ou par les acteurs économiques ; cela suppose toutefois de veiller à ce que les contribuables disposent d'une capacité contributive suffisante, en particulier s'il s'agit de ménages modestes ou d'entreprises de secteurs vulnérables ou exposés à la concurrence ;
- ◆ **s'ils poursuivent un objectif comportemental**, il est alors nécessaire de vérifier que les contribuables sont en mesure, par un changement de comportement, d'améliorer leur impact environnemental et, par conséquent, de se soustraire à la taxation qui revêt alors une dimension incitative ; les contribuables peuvent soit renoncer au comportement problématique (stratégie de sobriété), soit opter pour un comportement alternatif dont l'impact environnemental est moindre (stratégie alternative qui peut reposer sur une évolution technologique), à condition que le surcoût induit reste supportable.

En l'absence d'alternative disponible pour les contribuables et d'appropriation d'une démarche de sobriété, toutes les évolutions fiscales encourent le risque d'être considérées comme poursuivant un objectif de rendement, quand bien même elles seraient motivées par un objectif comportemental.

On peut toutefois souligner l'importance des démarches de sobriété énergétique dans la transition écologique, qui désignent la « réduction volontaire et organisée des consommations d'énergie ». Ces démarches peuvent se traduire par l'amélioration de l'efficacité énergétique, qui permet de limiter les émissions de gaz à effet de serre sans changer de comportement, par la modération des comportements, qui conduit à limiter la pratique des activités les plus émissives, ou encore par le renoncement complet à certaines activités. Dans son rapport sur les futurs énergétiques, le Réseau de transport d'électricité (RTE) indique ainsi que *« l'adoption de la sobriété énergétique permettrait de réduire encore davantage la consommation d'énergie mais constitue un projet de société en tant que tel »*¹⁸. S'agissant plus particulièrement du secteur aérien pour lequel le débat sur la sobriété des comportements est le plus récurrent, l'Ademe a relevé que le scénario de modération du trafic était celui qui permettait la décarbonation la plus poussée du secteur, avec une baisse sensible des émissions de gaz à effet de serre dès 2030, tout en soulignant ses impacts économiques et le risque de fuites de trafic¹⁹.

¹⁷ Ademe, « Les représentations sociales du changement climatique – 23^{ème} vague du baromètre », octobre 2022.

¹⁸ RTE, « Futurs énergétiques 2050 », octobre 2021.

¹⁹ Ademe, « Élaboration de scénarios de transition écologique du transport aérien », 2022.

Les perspectives d'innovation technologique jouent ainsi un rôle essentiel dans les « feuilles de route de décarbonation » préparée par chaque secteur fortement émetteur de gaz à effet de serre conformément aux dispositions de l'article 301 de la loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets. La mission souligne que la faible maturité des alternatives technologiques ne doit cependant pas empêcher d'initier une démarche de transition écologique fondée sur une meilleure maîtrise des pratiques et des usages, au risque d'alimenter l'attentisme des acteurs.

Pour un acteur économique, l'acceptabilité d'une mesure fiscale à visée comportementale dépend également de sa capacité à répercuter, à plus ou moins long terme, une hausse de ses coûts sur les consommateurs. Certains secteurs ont ainsi l'habitude d'inclure des clauses d'indexation annuelles de leurs prix dans leurs contrats :

- ◆ le principe de l'indexation des prix pour le transport routier de marchandises est prévu par la loi n° 2006-10 du 5 janvier 2006 relative à la sécurité et au développement des transports, qui prévoit que *« lorsque le contrat de transport mentionne les charges de carburant retenues pour l'établissement du prix de l'opération de transport, le prix de transport initialement convenu est révisé de plein droit pour prendre en compte la variation des charges liée à la variation du coût du carburant entre la date du contrat et la date de réalisation de l'opération de transport »* ;
- ◆ les marchés de travaux incluent généralement des clauses de révision des prix calculées à l'aide des index TP et BT qui sont des indicateurs officiels publiés tous les mois par l'Institut national de la statistique et des études économiques (Insee), qui permettent de refléter au mieux l'évolution des coûts supportés par les entreprises de travaux publics et de bâtiment.

1.3. Les négociations en cours au niveau européen permettraient de limiter les distorsions fiscales et environnementales, même si l'obtention d'un consensus sur les évolutions de nature fiscale n'est pas assurée

1.3.1. Plusieurs dispositifs fiscaux examinés par la mission contribuent à la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence européenne, voire internationale, ce qui limite la capacité des pouvoirs publics à les faire évoluer

La plupart des dispositifs fiscaux examinés par la mission ont vocation à aider les acteurs économiques qui en bénéficient, comme en atteste leur finalité mentionnée dans les documents budgétaires. Parmi les secteurs économiques bénéficiaires, on trouve en effet plusieurs secteurs exposés à la concurrence européenne, voire internationale :

- ◆ **le secteur aérien et le secteur maritime sont par nature confrontés à une très forte concurrence internationale**, avec pour chacun de ces deux secteurs un *leader* national qui serait directement impacté par des évolutions fiscales qui pourraient amoindrir sa compétitivité vis-à-vis d'entreprises étrangères (Air France, qui exploite le *hub* de Paris-Charles de Gaulle, est l'une des principales compagnies aériennes européennes tandis que le groupe CMA-CGM, dont le siège est situé à Marseille, est la troisième compagnie maritime mondiale) ;
- ◆ **le secteur du transport routier de marchandises est pour sa part en concurrence, sur le segment des trajets intra-européens, avec les pays limitrophes de la France (Allemagne, Espagne, Italie)**, notamment en ce qui concerne le prix du carburant puisque les véhicules de transport routier peuvent traverser le territoire national tout en se ravitaillant avant de franchir la frontière ;

Rapport

- ◆ **le secteur agricole est en concurrence avec les principaux producteurs européens**, les importations représentant plus de 50 % de la consommation domestique pour les filières viande ovine, oléo-protéagineux et pêche, et plus du tiers de la consommation domestique pour les filières volaille, fruits frais, fromages, beurre, sucre. Les principaux fournisseurs sont des pays de l'Union européenne qui représentent deux tiers des importations²⁰ ;
- ◆ **le secteur automobile est également confronté à la concurrence des constructeurs allemands** (Volkswagen, BMW) et des constructeurs asiatiques (Toyota, Hyundai), qui représentent toutefois une part de marché national très inférieure à celle des groupes Stellantis et Renault.

Pour ces secteurs, les évolutions de nature fiscale gagneraient à être envisagées au niveau européen, afin de limiter les effets de distorsion de concurrence entre États membres. Ce constat n'empêche toutefois pas d'envisager des évolutions limitées aux trajets domestiques (cas du transport aérien) ou bien justifiées par une politique environnementale plus ambitieuse que celle retenue au niveau européen.

1.3.2. Le projet de directive sur la taxation de l'énergie permettrait de fixer des tarifs minimaux liés à l'impact environnemental des différentes énergies, mais son adoption est incertaine car elle requiert l'unanimité des États membres

Dans le cadre du paquet « Fit for 55 » présenté le 14 juillet 2021, la Commission européenne a proposé une révision de la directive sur la taxation de l'énergie (DTE) qui conduirait, pour chacun des trois grands types d'usage existants (carburants, carburants non routiers, combustibles), à identifier trois catégories fiscales « fossiles et assimilés », « bioproducts et assimilés », « énergie avancée » hiérarchisées selon un critère de performance environnementale. Selon le projet de révision :

- ◆ **le tarif fixé pour chaque catégorie fiscale devrait être supérieur à un tarif minimum** défini pour chaque catégorie ;
- ◆ **aucune différence de taxation ne pourrait être introduite à l'intérieur d'une même catégorie fiscale** et l'essentiel des dérogations à ce principe seraient supprimées à terme, avec toutefois la possibilité d'obtenir des exemptions pour une durée pouvant aller jusqu'à dix ans ;
- ◆ **pour chaque usage, le tarif choisi par chaque État membre pour l'énergie avancée devrait être inférieur à celui choisi pour les bioproducts, qui devrait lui-même être inférieur à celui choisi pour les produits fossiles**, selon une logique de hiérarchisation des énergies en fonction de leur performance environnementale.

Si elle était adoptée, cette révision de la DTE conduirait à introduire un seuil minimal de taxation du kérosène aérien et maritime, à aligner la fiscalité du gazole sur celle de l'essence et à réinterroger l'ensemble des tarifs réduits dont bénéficient le secteur agricole, le transport routier de marchandises, les taxis et les secteurs consommateurs de gazole non routier, ainsi que ceux applicables aux biocarburants en concurrence alimentaire.

La perspective de l'adoption de cette révision apparaît toutefois incertaine dans la mesure où les décisions concernant la fiscalité doivent être prises à l'unanimité des États membres. Si les travaux se poursuivent sur le plan technique, l'adoption des évolutions envisagées dépend également de la volonté politique manifestée par la présidence de l'Union européenne, actuellement assurée par la Suède, jusqu'au 30 juin 2023, puis qui sera assurée par l'Espagne au deuxième semestre 2023 et par la Belgique au premier semestre 2024. Les administrations rencontrées par la mission ont globalement exprimé leurs

²⁰ FranceAgriMer, « La compétitivité des filières agricoles et agroalimentaires », juin 2021.

doutes sur les perspectives d'adoption à court terme de la DTE révisée, tandis que les acteurs économiques rencontrés n'intègrent pas à ce stade les évolutions qu'elle induirait, en partant du principe qu'elle ne sera pas adoptée.

1.3.3. La réforme du système de quotas européens est décidée, mais ses modalités de mise en œuvre au niveau national n'ont pas encore été arrêtées

Le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE), lancé en 2005, est un marché d'échange de droits d'émission de CO₂ sous la forme de « quotas carbone », qui vise à réduire les émissions de CO₂ et à atteindre les objectifs climatiques fixés au sein de l'Union européenne.

Alors que le SEQE-UE a concerné historiquement le secteur de l'industrie, puis le secteur de l'aviation, son extension aux secteurs du transport routier et du bâtiment résidentiel et tertiaire a été adoptée le 18 avril 2023 par le Parlement européen, avec un prix cible fixé à 45 €/tCO₂ jusqu'en 2030 et une entrée en vigueur prévue à compter du 1^{er} janvier 2027 qui pourrait toutefois être décalée d'un an, au 1^{er} janvier 2028, si les prix de l'énergie restaient élevés d'ici là.

Deux décisions devront être prises au niveau national :

- ♦ **d'une part, les autorités nationales devront déterminer si ce nouvel instrument s'ajoute ou se substitue en partie à la composante carbone qui existe déjà au niveau national**, pour un montant stabilisé à 44,60 €/tCO₂ depuis le 1^{er} janvier 2018 ; pour atténuer la hausse du prix des énergies, une possibilité serait de diminuer le montant de la composante carbone au fur et à mesure de la montée en charge du nouveau système de quotas, ce qui reviendrait à neutraliser tout ou partie de l'impact du nouvel instrument pour les contribuables français ; la DLF relève que l'existence de tarifs réduits, auxquels la composante carbone n'a pas été appliquée, pourrait rendre difficile la compensation intégrale de l'impact attendu au titre de ce nouvel instrument ;
- ♦ **d'autre part, les autorités nationales auront l'opportunité d'opter, avant le 31 décembre 2023, pour une clause d'exemption temporaire (*opt out*) qui permettrait de repousser l'entrée en vigueur du nouveau marché de quotas au 1^{er} janvier 2031**, à condition de démontrer qu'un dispositif équivalent est déjà mis en œuvre au niveau national ; pour activer cette clause, la France devrait probablement transformer la composante carbone instaurée en 2014 en une taxe autonome et supprimer la plupart des tarifs réduits existants.

La mise en œuvre de ce dispositif s'accompagne d'un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'Union européenne (MACF), qui vise à prévenir les fuites de carbone et à inciter les pays partenaires de l'Union européenne à mettre en place des politiques de tarification du carbone pour lutter contre le changement climatique. Le MACF vise les importations de produits très intensifs en carbone (ciment, aluminium, engrais, production d'énergie électrique, fer et acier) afin d'éviter que les efforts de réduction des émissions de gaz à effet de serre consentis par l'Union européenne ne soient neutralisés par l'importation de produits fabriqués dans des pays tiers dont les politiques de lutte contre le changement climatique sont moins ambitieuses que celles de l'Union européenne. Concrètement, l'importateur devra déclarer les émissions liées au processus de production et, si celles-ci dépassent le standard européen, s'acquitter du prix du CO₂ correspondant, sauf si le carbone est déjà taxé dans le pays exportateur, auquel cas l'importateur paierait seulement la différence.

2. L'adaptation de la fiscalité à la transition écologique suppose de donner de la visibilité aux particuliers et aux acteurs économiques et d'accompagner financièrement leur transition

2.1. La mission a examiné de façon systématique les principaux dispositifs fiscaux présentant une dimension environnementale, en envisageant les évolutions possibles pour chaque dispositif

Pour chacune des thématiques qu'elle a identifiées (cf. tableau 3), la mission a conduit une analyse systématique, qui porte sur les points suivants :

- ◆ **une présentation des dispositifs fiscaux** et de l'état actuel du droit, ainsi qu'une description de l'assiette taxée ou exonérée ;
- ◆ **une mise en perspective historique** destinée à retracer l'objectif initial du dispositif fiscal, les évolutions intervenues et les éventuelles tentatives de réforme ;
- ◆ un examen **(i) des enjeux environnementaux** afin d'apprécier l'impact environnemental des dispositifs examinés, **(ii) des enjeux budgétaires** afin d'évaluer leur coût pour les finances publiques, **(iii) des enjeux économiques** pour le secteur concerné et pour les particuliers, **(iv) des enjeux administratifs** de contrôle et de gestion des dispositifs concernés ;
- ◆ **une revue des travaux existants** afin d'identifier les pistes de réforme déjà présentes dans le débat public, ainsi que les positions exprimées par les parties prenantes, soit dans le cadre de prises de position publiques, soit dans le cadre des entretiens conduits par la mission ;
- ◆ **les scénarios d'évolution envisageables**, en évaluant de façon aussi précise que possible leur impact budgétaire pluriannuel et leur impact sur les parties prenantes, et en précisant les éventuelles mesures d'accompagnement, le calendrier de mise en œuvre envisagé et les enjeux identifiés en matière de conduite du changement.

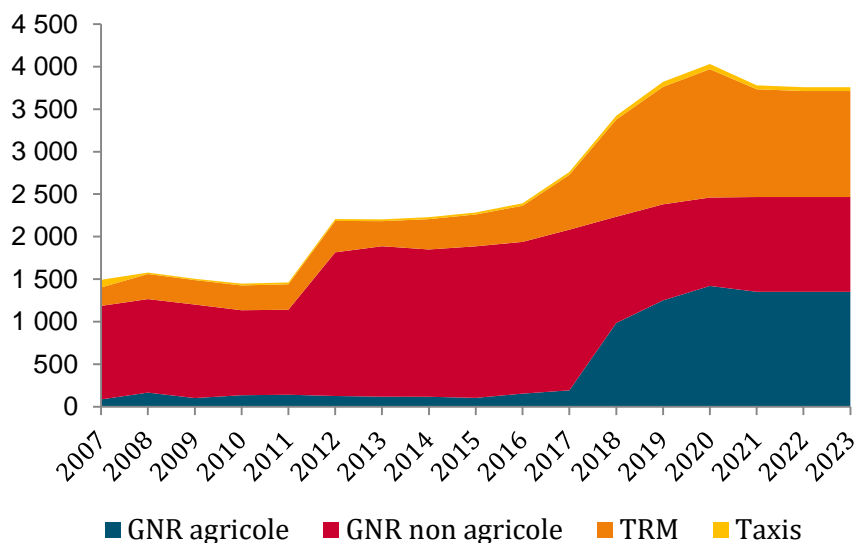
2.1.1. Les tarifs réduits d'accise sur les énergies dont bénéficient plusieurs secteurs économiques ont vocation à être progressivement alignés sur le tarif normal du gazole

Au 1^{er} janvier 2023, on peut relever quatre tarifs réduits d'accise sur les énergies, qui peuvent être comparés au tarif normal qui s'établit à 60,75 €/MWh²¹ (cf. graphique 5) :

- ◆ le tarif réduit pour le gazole, le fioul lourd et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés pour les travaux agricoles et forestiers, fixé à 3,86 €/MWh et qui représente un coût annuel de 1,4 Md€ ;
- ◆ le tarif réduit pour le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes, fixé à 45,19 €/MWh et qui représente un coût annuel de 1,2 Md€ ;
- ◆ le tarif réduit du gazole non routier autre que celui utilisé pour les usages agricoles, fixé à 18,82 €/MWh et qui représente un coût annuel de 1,1 Md€ ;
- ◆ le tarif réduit pour les carburants utilisés par les taxis, fixé à 30,20 €/MWh et qui représente un coût annuel de 45 M€ ; on peut d'ailleurs relever que ce tarif réduit est inférieur au minimum fixé au niveau européen qui s'établit à 33 €/MWh.

²¹ Il faut 100 L de gazole et 112,5 L d'essence pour produire une quantité d'énergie égale à 1 MWh.

Graphique 5 : Évolution du coût des principaux tarifs réduits sur le gazole routier et non routier (en M€)



Source : Mission, d'après les documents budgétaires.

Légende : GNR – gazole non routier, TRM – transport routier de marchandises.

Le secteur du transport routier de marchandises et le secteur des travaux publics sont d'ores et déjà sensibilisés à la perspective de la suppression du tarif réduit dont ils bénéficient, ce qui n'est le cas ni du secteur agricole, ni du secteur des taxis.

S'agissant du transport routier de marchandises, l'article 130 de la loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets fixe une cible de suppression progressive, à l'horizon 2030, de l'avantage fiscal dont bénéficie le gazole consommé par les poids lourds du transport routier de marchandises : « Pour le gazole routier utilisé pour la propulsion des véhicules lourds de transport de marchandises, il est procédé à une évolution de la fiscalité des carburants dans l'objectif d'atteindre un niveau équivalent au tarif normal d'accise sur le gazole d'ici le 1^{er} janvier 2030, en tenant compte de la disponibilité de l'offre de véhicules et de réseaux d'avitaillement permettant le renouvellement du parc de poids lourds. Cette évolution s'accompagne d'un soutien renforcé à la transition énergétique du secteur du transport routier, notamment par le recours aux biocarburants dont le bilan énergétique et carbone est vertueux, ainsi qu'à l'augmentation des ressources de l'Agence de financement des infrastructures de transport de France ».

L'évolution du tarif réduit du transport routier de marchandises, qui a déjà été relevé de 4 €/hL en 2015 et de 2 €/hL en 2020, pourrait toutefois dégrader la compétitivité des transporteurs français. Le Comité national routier (CNR) relève ainsi qu'il existe une très grande disparité des taux de taxation du gazole en Europe, avec une moyenne de l'ordre de 37 €/hL, et il souligne que « les pavillons actifs à l'international adoptent des stratégies afin de s'approvisionner là où les prix du carburant sont au plus bas », de sorte que « les droits d'accise ont de fait un impact non négligeable sur les choix d'approvisionnement en Europe des entreprises de transport routier de marchandises ». L'examen des données publiées par le CNR²² permet toutefois de constater que l'Autriche (48,70 €/hL) et l'Allemagne (47,04 €/hL) présentent des tarifs supérieurs à celui appliqué en France, même si d'autres pays comme l'Italie (36,74 €/hL) ou l'Espagne (33 €/hL) proposent des tarifs moins élevés.

²² CNR, « Comparatif européen des taxes et redevances routières appliquées aux poids lourds en 2022 », mars 2023.

S'agissant du secteur des travaux publics, la suppression du tarif réduit du gazole non routier a déjà été plusieurs fois évoquée puisqu'elle était initialement prévue au 1^{er} janvier 2019, avant d'être reportée au 1^{er} janvier 2024. Alors que la date d'entrée en vigueur de cette mesure a déjà été reportée quatre fois, les représentants du secteur rencontrés par la mission anticipent d'ores et déjà un nouveau report. Le secteur des travaux publics est le principal consommateur de gazole non routier (hors usage agricole), mais on peut également relever que celui-ci est également utilisé par le secteur ferroviaire, par le secteur du transport fluvial et par le secteur de la pêche qui ne sont pas concernés par la suppression prévue au 1^{er} janvier 2024.

S'agissant du secteur agricole, la possibilité de supprimer le tarif réduit a déjà été étudiée par le Conseil général de l'alimentation, de l'agriculture et des espaces ruraux (CGAAER) qui a proposé en avril 2022 « *d'acter la sortie de la détaxation du gazole agricole dès 2023 ou 2024 sur une période de dix ans* » et « *d'affecter les économies budgétaires résultant de la suppression progressive de cette subvention à l'agriculture à un plan pluriannuel de subventions aux investissements de transition énergétique* »²³. Les auteurs de ce rapport soulignent toutefois que, pour un revenu net moyen par exploitation de l'ordre de 25 000 €, la suppression du tarif réduit représenterait une baisse moyenne de revenu de l'ordre de 3 500 € par exploitation, soit une baisse de -15 % toutes choses égales par ailleurs, avec cependant des différences importantes selon les secteurs de production.

Enfin, le secteur des taxis conteste toute suppression du tarif réduit dont il bénéficie, en mettant en valeur le rôle joué par les taxis en faveur de la cohésion des territoires dans les zones rurales et en soulignant leur impact environnemental positif, dans la mesure où ils permettent de limiter le recours à des véhicules particuliers.

À l'issue de ses travaux, la mission est parvenue aux conclusions suivantes :

- ◆ la suppression de l'ensemble des principaux tarifs d'accise sur les énergies est un préalable indispensable pour assurer l'acceptabilité d'une taxation du carbone ;
- ◆ **cette suppression ne peut être que progressive, selon une trajectoire étalée dans le temps** ; la mission écarte toutefois l'idée d'une entrée en vigueur différée, qui alimente l'attente des acteurs économiques, et privilégie pour cette raison une entrée en vigueur dès le 1^{er} janvier 2024, selon une trajectoire linéaire qui permet de donner de la visibilité aux acteurs économiques.

Proposition n° 1 : prévoir la convergence des quatre principaux tarifs réduits d'accise sur les énergies avec le tarif normal du gazole selon une trajectoire linéaire étalée entre le 1^{er} janvier 2024 et le 1^{er} janvier 2030.

Cette proposition implique de renoncer à la suppression du tarif réduit du gazole non routier prévue au 1^{er} janvier 2024, qui représente, selon la direction générale du Trésor, un gain pour les finances publiques de 0,6 Md€ en 2024 et de 0,9 Md€ par an à compter de 2025.

Même si des solutions technologiques alternatives ne sont pas immédiatement disponibles pour les secteurs concernés, le relèvement progressif des quatre principaux tarifs réduits d'accise sur les énergies pourrait être étayé par les arguments suivants :

- ◆ il est nécessaire d'engager dès à présent une démarche volontariste de transition écologique, qui passe par le renforcement du signal-prix adressé aux consommateurs de gazole routier et non routier afin de les inciter à adopter des comportements aussi sobres que possibles ; le recours à des véhicules moins consommateurs, le développement de l'éco-conduite et l'optimisation des trajectoires permettrait, au moins dans un premier temps, de limiter l'impact pour les acteurs économiques concernés ;

²³ CGAAER, « Décarboner 100 % de l'énergie utilisée en agriculture à l'horizon 2050 : c'est possible ! », avril 2022.

Rapport

- ◆ certains secteurs comme le transport routier de marchandises et le secteur des travaux publics ont la possibilité, dans une certaine mesure, de répercuter la hausse de leurs coûts sur les prix qu'ils facturent à leurs clients, compte tenu des clauses d'indexation des prix incluses dans leurs contrats (*cf. supra*) ;
- ◆ pour les taxis, il serait possible de répercuter la hausse du prix de leur carburant dans leurs tarifs réglementés, en s'appuyant sur les discussions en cours portant sur la révision des paramètres pris en compte dans la formule qui permet de calculer la hausse annuelle de ces tarifs.

2.1.2. Le relèvement progressif du tarif normal du gazole, ainsi que le renforcement de la fiscalité environnementale appliquée aux véhicules, permettraient de favoriser la transition vers des véhicules plus sobres

La mission s'est interrogée sur les évolutions qui pourraient être apportées au tarif normal du gazole, à la fiscalité des véhicules particuliers et à la fiscalité des véhicules de société.

1. Le différentiel de taxation constaté aujourd'hui entre l'essence et le gazole reste peu justifiable sur le plan environnemental. L'essence est à l'origine d'émissions de CO₂ supérieures de 11 % au diesel en raison d'une consommation supérieure en carburant. Lorsque l'ensemble des gaz à effet de serre sont pris en compte, un véhicule essence émet 6 % de gaz à effet de serre de plus qu'un véhicule diesel similaire²⁴. Selon les chiffrages réalisés par la mission, le différentiel entre le tarif normal du gazole et celui l'essence représenterait un coût pour les finances publiques de l'ordre de 3,3 Md€ en moyenne .

L'écart entre le tarif normal du gazole et celui de l'essence, qui s'établissait à 17 €/hL en 2014, a été progressivement réduit à 11 €/hL en 2017 sous l'effet d'une augmentation de 1 €/hL par an du tarif normal du gazole et d'une diminution simultanée de 1 €/hL par an du tarif normal de l'essence. En 2017, le Gouvernement avait prévu une convergence des deux tarifs en 2021, sous l'effet de la seule augmentation du tarif normal du gazole. Cette hausse a été suspendue en 2018, de sorte que l'écart entre les deux tarifs s'établit à 9 €/hL au 1^{er} janvier 2023.

La mission propose de reprendre à compter de 2024 la trajectoire de convergence qui a été suspendue en 2018, au rythme plus modéré de 0,50 €/hL afin que l'impact sur les contribuables soit aussi limité que possible. Une telle hausse annuelle permettrait de réduire de 3,50 €/hL le différentiel de taxation entre l'essence et le gazole à horizon 2030 et représenterait, à cette date, un gain approximatif de 1,3 Md€ pour les finances publiques.

Proposition n° 2 : relever le tarif normal du gazole de 0,50 €/hL (soit 0,50 €/MWh²⁵) par an à compter de 2024, afin de le rapprocher progressivement du tarif normal de l'essence.

2. Les taxes additionnelles sur les certificats d'immatriculation, aussi appelées « malus automobile », pourraient accompagner la transition vers des véhicules électriques de taille raisonnable :

- ◆ **la taxe additionnelle sur les émissions de CO₂ (« malus CO₂ »)** est calculée en fonction du taux d'émission de CO₂ ou de la puissance administrative du véhicule ; le barème applicable, qui a été révisé annuellement depuis 2020, concerne désormais les véhicules émettant plus de 123 gCO₂/km et il est plafonné à 50 000 € pour les véhicules qui émettent plus de 225 gCO₂/km ;

²⁴ IFPEN, « Étude Émissions Euro 6d-TEMP pour le MTE », décembre 2020.

²⁵ Il faut 100 L de gazole et 112,5 L d'essence pour produire une quantité d'énergie égale à 1 MWh.

Rapport

- ◆ la taxe additionnelle sur la masse en ordre de marche (« malus poids ») a été instaurée à compter du 1er janvier 2022 à la suite de la convention citoyenne pour le climat qui avait proposé de « renforcer très fortement le malus sur les véhicules polluants et introduire le poids comme un des critères à prendre en compte »²⁶ ; dans le détail, elle avait proposé un « malus poids » de 10 €/kg au-delà de 1,4 tonne ; ce dernier seuil a finalement été relevé à 1,8 tonne par le Gouvernement afin de laisser aux constructeurs le temps de s'adapter.

On peut relever que ni les véhicules utilitaires, ni les véhicules électriques ne sont soumis au malus automobile.

La mission a pris connaissance des propositions de l'Institut du développement durable et des relations internationales (IDDRI), qui a simulé les évolutions suivantes :

- ◆ un maintien de l'abaissement du seuil de déclenchement du « malus CO₂ » de 5 gCO₂/km par an, qui correspond à l'évolution déjà anticipée par le secteur automobile et qui permettrait d'atteindre un seuil de déclenchement de 68 gCO₂/km en 2034, un an avant l'entrée en vigueur de l'interdiction de la vente de véhicules thermiques ; une telle évolution induirait un gain de 0,5 Md€ pour les finances publiques à horizon 2025 ;
- ◆ une diminution du seuil de déclenchement du malus poids de 50 kg par an, avec une visibilité sur dix ans pour envoyer un signal clair aux constructeurs, en maintenant un prix de 10 €/kg ;
- ◆ l'extension du malus poids aux véhicules électriques et aux véhicules hybrides rechargeables, en tenant compte d'un forfait destiné à refléter le poids des batteries (de l'ordre de 200 kg à 300 kg pour un véhicule électrique) ; **en effet, la production de véhicules électriques, de même que l'extraction des matériaux (lithium, cobalt) utilisés pour la construction des batteries qui sont d'autant plus lourdes que le véhicule est lourd, ont un impact environnemental qui nécessite d'encourager, dans un souci de sobriété, le développement de véhicules électriques de taille raisonnable.**

La mission souscrit pleinement à ces propositions et estime que les rythmes d'évolution des seuils de déclenchement pourraient éventuellement être accélérés, en tenant compte du fait que le marché des véhicules neufs est surtout accessible aux entreprises et aux ménages les plus aisés, les ménages plus modestes se tournant davantage vers le marché des véhicules d'occasion. Il est ainsi socialement pertinent d'accentuer la pression fiscale sur les acquisitions de véhicules, et de rester plus modéré sur la fiscalité des carburants (cf. *supra*), pour laquelle les ménages sont contraints et qui ne tient pas compte du revenu des ménages.

Proposition n° 3 : poursuivre la baisse du seuil de déclenchement du « malus CO₂ » à un rythme d'au moins 5 gCO₂/km par an et engager la baisse du seuil de déclenchement du « malus poids » à un rythme d'au moins 50 kg par an.

Proposition n° 4 : étendre le « malus poids » aux véhicules électriques et aux véhicules hybrides rechargeables, en tenant compte pour son application d'un forfait destiné à refléter le poids des batteries et en maintenant les abattements prévus pour les familles nombreuses.

3. Les véhicules de société représentent environ la moitié des ventes de véhicules neufs et ils constituent, à ce titre, un puissant levier de verdissement de la flotte de véhicules.

La loi prévoit que les entreprises qui gèrent un parc de plus de cent véhicules automobiles doivent respecter, lors du renouvellement annuel de leur parc, une part minimale de véhicules à faibles émissions fixée à 10 % en 2022, à 20 % en 2024, à 40 % en 2027 et à 70 % en 2030. On peut toutefois relever qu'aucun suivi national de cet objectif n'est assuré et qu'aucune pénalité ni aucun mécanisme de rattrapage ne sont appliqués aux entreprises redevables en cas de manquement.

²⁶ « Les propositions de la convention citoyenne pour le climat », décembre 2021.

Rapport

La mission a pris connaissance des propositions formulées par la fédération européenne pour le transport et l'environnement²⁷ :

- ◆ une réforme de la taxe annuelle sur les véhicules de société (TAVS) qui conduirait, d'une part, à renforcer son barème d'environ 25 % par rapport au barème existant, pour tous les véhicules émettant plus de 150 gCO₂/km et, d'autre part, à mettre fin aux exonérations actuellement en vigueur ;
- ◆ une réforme du calcul des avantages en nature dans la barème de l'impôt sur le revenu des particuliers qui pourrait s'appuyer, d'une part, sur une plus grande différenciation du taux d'imposition de l'avantage en nature selon la motorisation des véhicules et, d'autre part, sur la prise en compte du bonus ou du malus automobile et de la TAVS dans l'assiette imposable prise en compte pour le calcul de l'avantage en nature ;
- ◆ une évolution du régime de déductibilité de l'amortissement des véhicules, qui sont aujourd'hui amortis de façon linéaire sur une période de quatre ou cinq ans, inspirée de la suppression progressive de la déductibilité de l'amortissement des véhicules thermiques mise en œuvre par le gouvernement belge.

Selon leurs auteurs, la mise en place simultanée de ces évolutions fiscales permettrait l'arrivée d'un million de véhicules électriques d'ici à 2030, soit deux fois plus que les prévisions actuelles, et générerait un gain de 9,3 Md€ pour les finances publiques à cet horizon, cette augmentation des prélèvements obligatoires concernant très majoritairement les entreprises.

La mission juge ces propositions intéressantes mais leur mise en œuvre concomitante conduirait vraisemblablement à un choc trop important pour les entreprises et pour leurs salariés, comme en atteste le rendement estimé pour l'ensemble des mesures. Le choix de réforme pourrait s'appuyer sur l'alternative suivante :

- ◆ pour inciter les salariés à choisir des véhicules de fonction moins polluants, la révision du mode de calcul de l'avantage en nature, en fonction de la motorisation du véhicule, permettrait d'obtenir un impact direct sur l'impôt sur le revenu ;
- ◆ pour inciter les entreprises à verdir leur flotte, il serait possible de renforcer le barème de la TAVS ou de modifier les paramètres de calcul de l'amortissement pour les véhicules polluants, ce qui permettrait de renforcer la dimension comportementale de la fiscalité des entreprises.

Proposition n° 5 : inciter les salariés à choisir des véhicules moins polluants en différenciant le mode de calcul de l'avantage en nature selon la motorisation du véhicule, ou bien inciter les entreprises à verdir leur flotte de véhicules en renforçant le barème de la taxe annuelle sur les véhicules de société pour les véhicules polluants et en modifiant les paramètres de calcul de l'amortissement.

2.1.3. Les incitations fiscales pour les travaux d'amélioration des logements pourraient être recentrées sur la rénovation énergétique

La mission a également examiné les dispositifs fiscaux en faveur de la rénovation énergétique, sous l'angle de leur efficacité au regard de leur coût pour les finances publiques :

- ◆ le taux de TVA de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés, qui représente un coût annuel de 2 Md€ ;

²⁷ Transport & Environnement, « Électrification des voitures de société, une réforme fiscale est nécessaire – Comment réduire les émissions CO₂ des flottes commerciales par la fiscalité », janvier 2022.

Rapport

- ◆ le taux de TVA de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que les travaux de rénovation énergétique soumis au taux de 5,5 %, portant sur les logements achevés depuis plus de deux ans, qui représente un coût annuel de 4,5 Md€ ;
- ◆ la déduction des dépenses de réparations et d'amélioration de l'impôt sur le revenu des propriétaires bailleurs, qui représente un coût annuel de 1,7 Md€.

Dans un récent rapport²⁸, le CPO a relevé que, de façon générale, « *relativement à d'autres instruments, l'efficacité de la TVA pour faire face aux enjeux environnementaux et de santé publique n'est pas démontrée* ». De façon plus spécifique, les auteurs du rapport ont relevé que le taux réduit de 5,5 % pour les travaux de rénovation énergétique, instauré en 2013, « *n'a fait l'objet d'aucune évaluation étayée jusqu'à présent* » et ont remarqué que « *depuis sa création, de nouvelles mesures de soutien à la rénovation énergétique des bâtiments ont été instituées, puis renforcées, au risque d'un enchevêtrement et d'une perte d'efficacité globale* ».

La coexistence de deux taux réduits, l'un de 5,5 % pour les travaux de rénovation énergétique et l'autre de 10 % pour les autres travaux, est source de complexité administrative et se révèle difficile à contrôler. La doctrine fiscale a développé la notion de « travaux induits qui sont indissociablement liés » à des travaux de rénovation énergétique, auxquels peut être appliqué le taux réduit de 5,5 % à condition qu'ils portent sur la même pièce que celle sur laquelle ont porté les travaux de rénovation énergétique ou sur des éléments du bâti directement affectés par les travaux de rénovation énergétique. Par exemple, si une fenêtre double vitrage est installée dans une salle de bain, les éventuels travaux de peinture et de plâtrerie consécutifs à la pose de la fenêtre sont soumis au taux de 5,5 %. En revanche, si le bénéficiaire des travaux en profite pour faire repeindre les murs de sa cuisine, ces travaux sont soumis au taux intermédiaire de 10 %.

À l'issue de ses travaux, la mission est parvenue aux conclusions suivantes :

- ◆ en dépit de l'absence de toute évaluation des bénéfices socioéconomiques du taux réduit de 5,5 % pour les travaux de rénovation énergétique, il paraît difficile sur le plan politique d'envisager de relever ce taux réduit considéré comme favorable à l'environnement, dans un contexte où l'impératif de rénovation énergétique est fortement mis en avant par les pouvoirs publics et au regard de l'interdiction de louer des logements classés G en 2025, F en 2028 et E en 2034 ;
- ◆ **il paraît en revanche possible de faire évoluer le taux intermédiaire de 10 % qui s'applique actuellement aux travaux qui ne concernent pas la rénovation énergétique**, afin de renforcer l'incitation donnée aux propriétaires et aux entrepreneurs et de favoriser la rénovation énergétique du parc de logements.

Proposition n° 6 : relever au taux normal le taux intermédiaire de TVA de 10 % applicable aux travaux autres que les travaux de rénovation énergétique, en contrepartie d'une extension de la notion des travaux liés à des travaux de rénovation énergétique, qui pourraient bénéficier du taux réduit de TVA de 5,5 %.

Concrètement, le bénéfice du taux de TVA de 5,5 % pourrait être appliqué à l'ensemble d'un bouquet de travaux dès lors que le montant des travaux de rénovation énergétique représenterait une part suffisamment élevée du montant total des travaux, ce qui pourrait être envisagé au regard de la jurisprudence européenne²⁹.

S'agissant du caractère déductible des dépenses de réparation et d'amélioration réalisées par les propriétaires bailleurs, la DLF souligne qu'il découle du principe général posé par l'article 13 du code général des impôts selon lequel « *le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et*

²⁸ CPO, « La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) face aux défis socioéconomiques », décembre 2022.

²⁹ CJUE, 10 novembre 2016, Pavlína Baštová, C-432/15 et CJUE, 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin, C-94/97.

Rapport

de la conservation du revenu » ne sont pas prises en compte dans le revenu imposable au sens de l'impôt sur le revenu. Il apparaît toutefois que si la déductibilité des dépenses de réparation découle immédiatement de ce principe, la justification de la déduction ouverte pour les dépenses d'amélioration est moins évidente et pourrait, le cas échéant, être réinterrogée afin de la conditionner à des critères environnementaux, par exemple en limitant son application aux travaux de rénovation énergétique.

Piste de réflexion : conditionner le bénéfice de la déductibilité des travaux d'amélioration de l'impôt sur le revenu des propriétaires bailleurs à des critères environnementaux, par exemple en limitant son application aux travaux de rénovation énergétique.

2.1.4. Les dispositifs fiscaux favorables à l'artificialisation des sols pourraient être mieux ciblés, voire supprimés

Le budget vert identifie trois dispositifs partiellement favorables à l'artificialisation des sols (cf. tableau 2) :

- ◆ le crédit d'impôt « prêt à taux zéro », avec une quote-part artificialisante fixée à 35 % ; la question de la prorogation de ce dispositif sera nécessairement examinée en PLF 2023 dans la mesure où, dans l'état actuel du droit, il cessera de produire ses effets à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- ◆ le dispositif Pinel, avec une quote-part artificialisante fixée à 20 % ; la suppression de ce dispositif est d'ores et déjà prévue à compter du 1^{er} janvier 2025, après une période de transition de deux ans ;
- ◆ le taux intermédiaire de TVA de 10 % dans le secteur du logement locatif social pour les opérations qui ne sont pas éligibles au taux réduit de 5,5 %, avec une quote-part artificialisante fixée à 20 %.

Sous le strict angle de l'artificialisation des sols, et sans préjuger de l'analyse plus globale de l'efficacité du dispositif au regard de son coût, la mission estime que l'impact négatif du prêt à taux zéro sur l'artificialisation des sols pourrait être neutralisé en le supprimant pour les constructions neuves en zone détendue. La suppression totale du dispositif pourrait ensuite être envisagée, à terme, une fois que les taux des prêts immobiliers auront diminué.

Proposition n° 7 : sans préjuger d'une analyse plus globale de l'efficacité du prêt à taux zéro au regard de son coût, prévoir *a minima* de ne pas le reconduire pour les constructions neuves en zone détendue à compter du 1^{er} janvier 2024.

La mission recommande également de confirmer la suppression du dispositif Pinel à compter du 1^{er} janvier 2025. Les dispositifs envisagés à compter de cette date pour favoriser le développement de l'offre de logement locatif intermédiaire par les investisseurs institutionnels pourraient en outre inclure des critères permettant de limiter leur impact sur l'artificialisation des sols.

Les échanges avec les représentants du secteur du logement social ont permis de confirmer que **les taux réduits de TVA dont bénéficient les bailleurs sociaux constituent davantage une modalité de financement de leur modèle économique qu'une véritable incitation fiscale.** Par rapport à des subventions budgétaires, le recours à l'outil fiscal leur garantit toutefois une ressource pérenne sur laquelle ils ont de la visibilité, même s'il ne permet pas d'orienter les financements en fonction des priorités identifiées.

Piste de réflexion : supprimer les taux réduits de TVA dont bénéficient les bailleurs sociaux et augmenter à due concurrence les ressources du fonds national des aides à la pierre, dont la gouvernance pourrait être revue pour améliorer la prise en compte des objectifs de rénovation énergétique et de lutte contre l'artificialisation des sols.

Rapport

S'agissant des exonérations de fiscalité locale qui favorisent l'artificialisation des sols, la mission propose de les restreindre aux opérations non artificialisantes (cas des friches) et d'envisager de moduler le taux de la taxe d'aménagement selon l'impact artificialisant de l'opération, après une phase d'expérimentation. Le gain pour les finances publiques correspondant peut être évalué forfaitairement à 0,5 Md€ par an.

Proposition n° 8 : supprimer la part artificialisante des exonérations de taxe d'aménagement et de taxe foncière sur les propriétés bâties.

2.1.5. L'évolution de la fiscalité applicable à l'énergie consommée par les ménages est rendue nécessaire par la réglementation européenne

S'agissant de la fiscalité applicable à l'énergie consommée par les ménages (électricité, gaz naturel, chaleur, bois de chauffage), la DLF a indiqué à la mission que deux évolutions fiscales devraient être prises en compte dans les prochaines années :

- ◆ le droit européen impose, d'ici le 1^{er} janvier 2030, de supprimer le taux réduit de TVA de 5,5 % sur l'abonnement aux offres de gaz naturel (+350 M€) et de 10 % sur la livraison de bois de chauffage (+150 M€) ;
- ◆ la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) impose d'unifier dans les meilleurs délais les taux de TVA aux différentes composantes des offres de fourniture d'électricité et de chaleur qui sont aujourd'hui de 5,5 % pour certains abonnements et de 20 % sur certaines consommations ; selon la DLF, l'unification au taux normal de 20 % représenterait un gain de 0,9 Md€ pour les finances publiques.

Dans un récent rapport³⁰, le CPO a suggéré que la sortie du bouclier tarifaire pourrait être l'occasion d'unifier les taux de TVA applicables aux offres de gaz, d'électricité, de bois et de chaleur en les fixant au taux normal de 20 %, ce qui permettrait de compenser partiellement l'impact sur les finances publiques de la baisse des tarifs de la fraction d'accise sur l'électricité par la hausse de la TVA prélevée sur les abonnements. Un taux réduit de 5,5 % pourrait toutefois être conservé pour l'abonnement et la fourniture d'énergie calorifique d'origine renouvelable.

Proposition n° 9 : dans le cadre de la sortie du bouclier tarifaire, supprimer le taux réduit de TVA sur l'abonnement aux offres d'électricité et de gaz naturel, et supprimer, avant le 1^{er} janvier 2030, le taux intermédiaire de TVA sur la livraison de bois de chauffage.

2.1.6. Le signal-prix adressé aux usagers du transport aérien pourrait être renforcé

Les transports aériens et maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer sont exonérés de TVA (article 262 du code général des impôts). Il en va de même « *des transports ferroviaires en provenance et à destination de l'étranger, ainsi que des transports de voyageurs effectués par les trains internationaux sur les relations dont la liste est fixée par arrêtés conjoints du ministre du budget et du ministre des transports* ». **Les transports aériens ou maritimes métropolitains sont pour leur part assujettis à la TVA au taux intermédiaire de 10 % qui s'applique à l'ensemble des transports de voyageurs** (article 279 du code général des impôts).

³⁰ CPO, « La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) face aux défis socioéconomiques », décembre 2022.

Rapport

En 2021, la convention citoyenne pour le climat a proposé de réduire la TVA sur les billets de train de 10 % à 5,5 %. **On pourrait, à l'inverse, envisager de relever au taux normal de 20 % la TVA sur les billets d'avion, pour les seules liaisons métropolitaines :**

- ♦ une telle mesure permettrait de préserver la compétitivité du *hub* de Roissy-Charles de Gaulle puisque les passagers en correspondance resteraient exonérés de TVA ;
- ♦ les contestations fondées sur le principe de neutralité tarifaire seraient peu opérantes dans la mesure où, d'une part, l'Allemagne a d'ores et déjà mis en vigueur un taux de TVA différent pour ses liaisons domestiques aériennes et pour ses liaisons domestiques ferroviaires et où, d'autre part, la jurisprudence de la CJUE a admis l'application de taux de TVA différents pour les taxis et pour les véhicules de transport avec chauffeur (VTC).

Une telle évolution permettrait de renforcer le signal-prix adressé aux usagers du transport aérien, qui contribue significativement aux émissions de gaz à effet de serre et qui revêt en outre une forte dimension symbolique, dans la mesure où il bénéficie à une minorité de la population au pouvoir d'achat le plus élevé.

Proposition n° 10 : relever au taux normal de 20 % le taux intermédiaire de TVA de 10 % sur les billets d'avion, pour les seules liaisons domestiques hors outre-mer.

Le transport maritime bénéficie d'un régime d'imposition forfaitaire spécifique dit de taxe au tonnage (article 209-0 B du code général des impôts). Ce régime prévoit la détermination du résultat imposable des compagnies maritimes éligibles à partir de la mesure du tonnage net de leurs navires, et non des bénéfices réalisés. **La mission propose de faire de la taxe au tonnage un instrument d'incitation au verdissement de la flotte.** L'accès complet au régime d'imposition forfaitaire pourrait être conditionné à l'atteinte par les navires d'objectifs de performance énergétique à partir des indicateurs et standards définis au niveau international par l'Organisation maritime internationale (OMI) en particulier le *Carbon Intensity Indicator* (CII).

Piste de réflexion : conditionner le bénéfice de la taxe au tonnage au respect des critères de performance énergétique définis au niveau international.

Les transports aérien et maritime de voyageurs bénéficient enfin d'une exonération sur le carburant utilisé pour les trajets domestiques et internationaux, dans le cadre défini au niveau communautaire par la DTE. Le projet de révision de la directive (cf. *supra*) prévoit l'introduction d'un seuil minimal de taxation des carburants aérien et maritime pour les trajets réalisés au sein de l'Union européenne, à l'issue d'une période transitoire de dix ans. **Alors que l'adoption de la révision nécessite de recueillir l'unanimité au sein des États membres, la France pourrait prendre position en faveur du projet de la Commission européenne.**

2.2. Les économies générées gagneraient à être intégralement redéployées pour compenser les surcoûts pour les ménages et les entreprises les plus vulnérables et financer le développement des alternatives décarbonées

2.2.1. Le scénario proposé par la mission permettrait de générer 32 Md€ d'économies cumulées sur la période 2024-2027 et 12 Md€ par an à compter de 2030

La mission a essayé, dans la mesure de ses moyens et des données disponibles, de proposer un chiffrage des mesures fiscales qu'elle a identifiées (cf. tableau 5). Ces chiffrages ont été réalisés en retenant une hypothèse de comportement constant, sans tenir compte de l'évolution spontanée du coût des dispositifs considérés. Ils constituent par conséquent des ordres de grandeur qui pourront être précisés par les administrations.

Rapport

Au total, les mesures identifiées représenteraient un montant de 32 Md€ d'économies en cumulé sur la période 2024-2027 et de 12 Md€ par an à compter de 2030. La trajectoire proposée ne tient cependant pas compte de l'impact du retour sur la suppression du tarif réduit pour le gazole routier prévue au 1^{er} janvier 2024, qui serait remplacée par une suppression progressive à horizon 2030 (cf. 2.1.1).

Tableau 5 : Liste des économies identifiées par la mission et chiffrages en ordre de grandeur (hors relèvement des taxes sur les véhicules)

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
1. Suppression progressive, à horizon 2030, des tarifs réduits d'accise sur les énergies	0,5	1,1	1,6	2,1	2,7	3,2	3,8
▪ Gazole non routier hors travaux agricoles	0,2	0,3	0,5	0,6	0,8	1,0	1,1
▪ Gazole non routier pour les travaux agricoles	0,2	0,4	0,6	0,8	1,0	1,2	1,4
▪ Transport routier de marchandises	0,2	0,4	0,5	0,7	0,9	1,1	1,2
▪ Taxis	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2. Relèvement progressif du tarif normal du gazole	0,2	0,4	0,5	0,7	0,9	1,1	1,3
▪ Augmentation de 0,50 €/hL par an	0,2	0,4	0,5	0,7	0,9	1,1	1,3
3. Rationalisation des taux réduits de TVA applicables aux travaux de rénovation	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5
▪ Suppression du taux de TVA de 10 % sur les travaux hors rénovation énergétique	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5
4. Suppression des dispositifs fiscaux qui favorisent l'artificialisation des sols	NC	NC	NC	NC	NC	NC	NC
▪ Suppression du prêt à taux zéro en zone détendue	NC	NC	NC	NC	NC	NC	NC
▪ Suppression des exonérations de fiscalité locale favorables à l'artificialisation des sols	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
5. Mise en conformité de la TVA applicable à l'énergie consommée par les ménages	0,0	1,25	1,25	1,25	1,4	1,4	1,4
▪ Suppression du taux réduit de TVA pour les abonnements d'électricité et de chaleur	-	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
▪ Suppression du taux réduit de TVA pour les abonnements de gaz naturel	-	0,35	0,35	0,35	0,35	0,35	0,35
▪ Suppression du taux réduit de TVA pour la livraison de bois de chauffage	-	-	-	-	0,15	0,15	0,15
6. Renforcement du signal prix adressé aux usagers du transport aérien	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
▪ Suppression du taux de TVA de 10 % sur les liaisons aériennes métropolitaines	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Total	5,9	7,9	8,6	9,3	10,2	10,9	11,6

Source : Mission, à partir des évaluations présentées dans le tome II de l'annexe « Voies et moyens » du PLF 2023 et des données transmises par la DLF.

Méthodologie : 1. Hypothèse d'une suppression linéaire de la dépense fiscale, en retenant le chiffrage de la dépense fiscale pour l'année 2023. 2. Chiffrage de la dépense fiscale pour l'année 2023. 3. Chiffrage réalisé à partir de l'estimation de la mission selon laquelle le relèvement du tarif normal du gazole au niveau du tarif normal de l'essence générerait un gain de 3,3 Md€. 4. Pas de chiffrage, en l'absence de sources de données suffisamment fiables. 5. Reprise des estimations réalisées par la DLF. 6. Reprise de l'estimation réalisée par la DLF (170 M€).

2.2.2. Le redéploiement intégral des économies permettrait, d'une part, d'atténuer les surcoûts liés à l'augmentation de la fiscalité pour les plus vulnérables et, d'autre part, de financer le développement et la diffusion des alternatives décarbonées

Tout au long de ses travaux, la mission s'est attachée à rencontrer les acteurs économiques bénéficiaires de dispositifs fiscaux défavorables à l'environnement, afin d'identifier, pour chaque secteur, les difficultés soulevées par la transition écologique et les besoins d'accompagnement par les pouvoirs publics. Elle en a tiré les enseignements suivants :

- ◆ **les parties prenantes sont conscientes de l'enjeu que constitue la transition écologique**, comme en atteste l'élaboration des « feuilles de route de décarbonation », mais elles n'ont pas encore pris toute la mesure de **l'urgence de la transition écologique** et restent dans une position attentiste, malgré quelques initiatives qui restent minoritaires ;
- ◆ la transition écologique est perçue comme une **contrainte** (imposée par une réglementation toujours plus exigeante), ou comme une **opportunité** (par le biais du développement de nouveaux marchés), mais **rarement comme une nécessité** liée à la perspective de la moindre disponibilité et de l'augmentation du prix des énergies fossiles et des matières premières (eau, terres rares, etc.) ;
- ◆ les acteurs économiques sont confrontés à la nécessité d'identifier des **solutions technologiques alternatives** qui ne sont pas toujours disponibles, ce qui renvoie à la question des énergies de transition comme les biocarburants ;
- ◆ les parties prenantes réclament un **accompagnement financier** compte tenu du prix encore élevé des technologies alternatives, lorsqu'elles existent, **mais elles demandent également que l'État donne un cap stratégique clair**, en investissant dans les infrastructures nécessaires pour la transition écologique et en organisant le développement d'une filière nationale de production de biocarburants ;
- ◆ la plupart des acteurs économiques laissent entendre qu'ils pourraient, à terme, **répercuter une hausse de leurs coûts sur leurs clients** et donc, *in fine*, sur le consommateur final, ce qui pose la question de l'accompagnement social des ménages modestes.

Pour favoriser l'acceptabilité et la bonne mise en œuvre des mesures fiscales proposées par la mission, qui vont dans le sens d'un accroissement des prélèvements obligatoires qui pèsent sur les ménages et sur les entreprises, il est absolument nécessaire qu'une partie du rendement budgétaire soit redéployé afin d'atténuer les surcoûts supportés par les ménages et par les entreprises les plus vulnérables et de financer le développement d'alternatives décarbonées pour permettre leur diffusion la plus large.

L'accompagnement envisagé, qui a vocation à être adapté aux besoins du secteur considéré, pourrait répondre à deux objectifs complémentaires :

- ◆ **d'une part, l'atténuation des surcoûts liés à la hausse de fiscalité pour les ménages et secteurs les plus vulnérables :**
 - **le maintien du bénéfice de la dépense fiscale pour un champ plus réduit, justifié sur le plan environnemental :** par exemple, la mission propose de relever au taux normal le taux réduit de TVA de 10 % pour les travaux hors rénovation énergétique en contrepartie d'un élargissement du champ du taux réduit de TVA de 5,5 % pour la rénovation énergétique ; le cas échéant, le prêt à taux zéro en zone détendue pourrait être maintenu pour les seules opérations faiblement artificialisantes ;
 - **l'accompagnement social des ménages modestes et des petites entreprises :** les ménages et entreprises les plus vulnérables et les plus exposés à la transition écologique pourraient être accompagnés ; en fonction du public visé, cet accompagnement pourra prendre la forme d'une aide forfaitaire (par exemple

Rapport

sous la forme d'une baisse de l'impôt sur le revenu ou des cotisations sociales, ou de crédits d'impôts s'agissant des entreprises) ou bien ciblée, par exemple par le biais du développement du *leasing social* de véhicules électriques pour démocratiser l'accès des ménages modestes à cette solution de transports ; la mission recommande de privilégier des aides ciblées qui permettent de subventionner directement des gestes de transition écologique, sous condition de ressources ou de chiffres d'affaires ;

- ◆ **d'autre part, le financement du développement d'alternatives décarbonées, à un coût accessible pour les acteurs pour permettre leur diffusion la plus large :**
 - **l'investissement dans les filières industrielles et dans les infrastructures nécessaires au développement d'alternatives décarbonées :** le développement des véhicules électriques nécessite notamment un effort soutenu de la part de l'État et des collectivités locales pour installer des bornes de recharge électrique permettant de répondre aux besoins des acteurs économiques ; par ailleurs, les interlocuteurs rencontrés par la mission ont souligné la nécessité de structurer une filière nationale de production de biocarburants ;
 - **le soutien financier pour assurer l'acquisition la plus large de technologies et de matériels décarbonés par les ménages et les entreprises :** les pouvoirs publics pourraient ainsi élargir les dispositifs de bonus pour l'acquisition de véhicules ou de matériels à propulsion alternative (électrique, hydrogène...) et mobiliser les financements disponibles dans le cadre du plan « France 2030 » ; la mission recommande également d'utiliser les économies générées par la hausse du taux intermédiaire de TVA sur la rénovation pour financer les dépenses supplémentaires identifiées au titre du dispositif MaPrimeRénov'.

2.2.3. Les arbitrages pourront porter sur l'opportunité des mesures fiscales proposées, sur leur paramétrage, sur leur calendrier et sur les mesures d'accompagnement à prévoir

Le scénario proposé par la mission a une vocation principalement illustrative. Il réunit plusieurs mesures de difficulté et de sensibilité variables, dont l'acceptabilité ne peut pas être considérée comme acquise mais que la mission estime possible de mettre en œuvre à condition de consacrer une part significative du rendement à des mesures d'accompagnement pour les particuliers et les acteurs économiques concernés (cf. supra).

Il est naturellement possible de moduler l'ambition de ce scénario :

- ◆ **en jouant sur le champ et sur les paramètres de certaines mesures**, voire en renonçant à certaines d'entre elles ; par exemple, les évolutions envisagées pour le malus automobile ou pour la fiscalité des véhicules de société se prêtent à une discussion sur leurs paramètres d'évolution ;
- ◆ **en modifiant le calendrier des mesures envisagées :** la suppression des tarifs réduits d'accise sur les énergies, étalée sur sept ans dans le scénario proposé par la mission, pourrait ainsi être étalée sur seulement quatre ans (horizon 2027), par cohérence avec le calendrier politique, ou bien sur dix ans (horizon 2033) ; les modifications affectant la TVA peuvent difficilement être lissées dans le temps, mais leur date d'entrée en vigueur pourrait être modifiée ;
- ◆ **en optant pour un volume de mesures d'accompagnement plus ou moins important :** l'acceptabilité des mesures sera facilitée si les pouvoirs publics réussissent à démontrer que les économies générées permettent de financer des mesures additionnelles par rapport aux dispositifs déjà annoncés ou déjà existants.

2.3. L'accompagnement du changement serait facilité par l'adoption d'une programmation pluriannuelle et par la mise en place d'un dispositif de suivi annuel

2.3.1. La présentation de l'ensemble des mesures envisagées et de leur calendrier dès l'année 2023, dans le cadre d'une présentation d'ensemble, permettrait de donner du sens aux évolutions proposées et de favoriser leur acceptabilité dans la durée

Pour répondre aux incitations fiscales qui leur sont adressées et pour prévoir leurs investissements en conséquence, les acteurs économiques et les ménages ont besoin de visibilité sur la fiscalité qui leur sera appliquée mais également de stabilité. **La meilleure façon de répondre à cette attente serait de préciser dès l'année 2023 le calendrier d'entrée en vigueur et de montée en charge retenu pour chacune des mesures qui seront retenues.**

Plusieurs options peuvent être envisagées pour donner corps à une stratégie d'ensemble, qui permettrait de montrer aux secteurs mis à contribution qu'ils ne sont pas les seuls concernés :

- ◆ une première possibilité serait de **présenter les mesures envisagées sous la forme d'une « stratégie de transformation de la fiscalité pour répondre aux exigences de la transition écologique »**, par exemple à l'occasion d'un Conseil de planification écologique ; cette option ne serait pas contraignante juridiquement mais présenterait l'avantage de pouvoir concilier au sein d'un même document les mesures fiscales et les mesures d'accompagnement envisagées ;
- ◆ une deuxième possibilité serait de **présenter les mesures envisagées au sein d'une loi de programmation**, ce qui permettrait de leur conférer une plus grande valeur juridique tout en conservant la possibilité de prévoir des dispositions programmatiques portant sur le quantum ou sur la typologie des mesures d'accompagnement ; il ne semble pas pertinent de prévoir une loi de programmation dédiée, mais il serait possible d'intégrer ces éléments dans le cadre du nouveau projet de loi de programmation des finances publiques (LPFP) qui sera présenté à l'été, ou bien dans le cadre du projet de loi de programmation sur l'énergie et le climat (LPEC) qui sera présenté à l'automne ;
- ◆ une troisième possibilité serait de **présenter l'ensemble des mesures envisagées au sein du PLF 2024**, en précisant le cas échéant les trajectoires pluriannuelles envisagées, comme cela avait été fait en PLF 2014 pour la trajectoire de la composante carbone, et en inscrivant dans la seconde partie du texte les mesures prévues pour les années suivantes, afin de donner de la visibilité aux acteurs économiques ; cette option donnerait une véritable valeur juridique aux évolutions envisagées mais limiterait la capacité du Gouvernement à donner une vision d'ensemble.

Quelle que soit l'option de présentation retenue, la mission insiste sur la nécessité de justifier la cohérence d'ensemble de la démarche au regard de l'objectif de transition écologique et de donner de la visibilité aux acteurs économiques. Les pouvoirs publics pourront également souligner que les décisions prises en matière fiscale sont bien cohérentes avec les décisions réglementaires et budgétaires prises par ailleurs, afin de montrer que l'ensemble des leviers dont ils disposent sont mobilisés pour favoriser la transition écologique.

2.3.2. Les trajectoires pluriannuelles prévues pourraient être suivies annuellement et faire l'objet d'une clause de revoyure au début de la prochaine mandature

La crédibilité de la démarche proposée par la mission nécessite que la stabilité des évolutions envisagées puisse être garantie au moins pendant les premières années, afin de ne pas alimenter l'attentisme des acteurs qui pourraient être tentés de déployer davantage d'efforts pour remettre en cause la trajectoire arrêtée par les pouvoirs publics que pour engager leur nécessaire transition écologique.

Compte tenu des évolutions structurantes attendues de la part des secteurs concernés, il serait néanmoins utile de prévoir un dispositif de suivi annuel qui permettrait d'évaluer les conséquences économiques et sociales des mesures fiscales mises en œuvre et d'adapter les mesures d'accompagner en conséquence, soit pour les alléger, soit pour les renforcer en fonction notamment de l'apparition de technologies alternatives et de l'évolution de leur coût.

Plusieurs modalités de suivi peuvent être envisagées :

- ◆ **un suivi réalisé par les administrations sous l'égide du SGPE**, qui seraient chargées d'assurer un bilan annuel avec les secteurs qui relèvent de leur périmètre ; cette option permettrait de poursuivre le travail constructif engagé lors de l'élaboration des « feuilles de route de décarbonation » ;
- ◆ **un suivi par une commission d'experts**, par exemple dans le cadre du Haut Conseil pour le climat (HCC), à l'image de la « commission verte » imaginée en 2009 pour accompagner la mise en œuvre d'une fiscalité du carbone ; il était prévu que cette commission, constituée d'experts indépendants, de représentants de l'État, des collectivités locales, ainsi que des organisations syndicales et patronales, serait chargée de suivre l'évolution des recettes de la taxe carbone et pourrait délivrer des avis sur le montant de la taxe jugé nécessaire pour atteindre les objectifs de réduction de gaz à effet de serre fixés par la France.

La mission estime enfin que le Parlement exercera également, selon toute vraisemblance, ses prérogatives de contrôle de l'action du Gouvernement, en s'appuyant sur la connaissance des différents secteurs économiques par les parlementaires et, le cas échéant, en sollicitant l'assistance de la Cour des comptes.

Quelle que soit les modalités de suivi annuel qui seront retenues, la mission estime que les éventuelles évolutions législatives qui conduiraient à modifier les trajectoires pluriannuelles initialement fixées ne devraient intervenir qu'après quelques années, par exemple dans le cadre d'une clause de revoyure qui interviendrait en 2028, au début de la prochaine mandature, afin d'éviter d'alimenter l'instabilité fiscale que de nombreux acteurs économiques déplorent tout en pénalisant les acteurs qui ont engagé de réels efforts de décarbonation.

3. La mobilisation du levier fiscal pourrait être mieux acceptée si l'État donnait des orientations claires sur les modalités de financement de la transition écologique et sur l'accessibilité des énergies décarbonées

3.1. La parole de l'État est fragilisée par la confusion entretenue entre des mesures fiscales de rendement et des mesures à finalité comportementale

3.1.1. L'objectif environnemental n'est pas crédible pour les particuliers et pour les acteurs économiques, dès lors qu'aucune alternative technologique n'est disponible à un prix accessible

La mission s'est attachée à identifier les alternatives technologiques accessibles pour les particuliers et pour les acteurs économiques, en s'appuyant sur les « feuilles de route de décarbonation » élaborées par les différents secteurs. Les différentes énergies identifiées pour répondre à l'impératif de transition énergétique sont les suivantes :

- ◆ **l'énergie électrique** pose aujourd'hui des problèmes de puissance et d'autonomie des batteries et nécessite de déployer un réseau de bornes de recharges suffisamment dense pour permettre de répondre aux besoins et aux usages des professionnels ; les acteurs rencontrés par la mission ont souligné que le recours à des véhicules ou à des engins électriques n'était aujourd'hui envisageable que pour des engins de petite taille ou pour des tâches nécessitant une faible puissance et/ou une faible autonomie ;
- ◆ **le recours à l'hydrogène** nécessite une consommation d'électricité décarbonée très importante et l'hydrogène ne peut à ce stade être stocké que sous forme liquide ; les acteurs rencontrés par la mission mettent en avant le surcoût important pour les matériels fonctionnant à l'hydrogène, ainsi que la nécessité de développer un réseau d'approvisionnement correctement dimensionné ;
- ◆ **le recours au biogaz** issu de la méthanisation est intéressant, mais son potentiel est limité et l'installation de méthaniseurs n'est pas toujours acceptée par les riverains ;
- ◆ **le recours aux biocarburants** est mis en avant par l'ensemble des acteurs économiques, mais nécessite l'utilisation de surfaces agricoles qui soulève des questions en termes de concurrence avec les usages alimentaires ; afin d'éviter leur développement excessif, le droit européen prévoit que le taux d'incorporation des biocarburants en concurrence alimentaire (biocarburants de première génération) ne peut pas excéder un plafond de 7 % ;
- ◆ **le recours aux carburants de synthèse**, particulièrement mis en avant dans le secteur aérien, nécessite de mobiliser une quantité importante d'électricité décarbonée ; à titre illustratif, l'Ademe estime, dans son scénario de rupture technologique pour le secteur aérien, que 17 % de la production électrique nationale devrait être mobilisée en 2050 pour produire les électro-carburants et l'hydrogène bas-carbone pour les vols au départ de la France³¹.

Comme le mouvement social des « gilets jaunes » l'a montré, en l'absence d'alternative technologique accessible à court terme, il est difficile de justifier la dimension comportementale de la fiscalité environnementale vis-à-vis des contribuables dès lors que celle-ci génère un rendement pour les finances publiques sans qu'une contrepartie soit identifiable en matière d'investissements publics en faveur de la transition écologique.

³¹ Ademe, « Élaboration de scénarios de transition écologique du secteur aérien », 2022.

Rapport

Ce constat appelle les deux remarques suivantes :

- ♦ **il est absolument nécessaire de démontrer que les recettes supplémentaires générées par la fiscalité environnementale sont bien utilisées pour financer des investissements publics en faveur de la transition écologique** ; la plupart des contribuables ne sont pas nécessairement demandeurs d'une affectation juridique (compte d'affectation spéciale ou taxe affectée) mais ils souhaitent être convaincus que les prélèvements obligatoires supplémentaires dont ils s'acquittent sont bien consacrés au financement des dépenses additionnelles qui n'étaient pas déjà prévus ;
- ♦ **le recours à des dispositifs fiscaux purement incitatifs, dont le rendement a vocation à être nul si les contribuables respectent certains critères écologiques, est de nature à renforcer la crédibilité des pouvoirs publics** ; c'est le modèle de la taxe incitative relative à l'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports (TIRUERT), dont le champ pourrait être élargi et dont l'exigence environnementale pourrait être renforcée.

3.1.2. Les particuliers et les acteurs économiques ont besoin de temps et de visibilité pour adapter leurs anticipations et pour réaliser les investissements nécessaires

Tout d'abord, les véhicules et matériels techniques représentent un parc considérable, qui est renouvelé au rythme des durées d'amortissement applicables à chaque secteur. À titre illustratif, le parc des véhicules de transport routier de marchandises représente environ 600 000 poids lourds, qui sont renouvelés au rythme d'environ 40 000 nouvelles immatriculations par an, tandis que le parc des machines agricoles représente environ 1,4 million de moteurs thermiques.

Ensuite, les acteurs économiques ont besoin de disposer des ressources nécessaires pour investir dans de nouvelles technologies décarbonées. Les véhicules à propulsion alternative sont généralement plus coûteux que les véhicules thermiques, ce qui implique de disposer d'une capacité de financement suffisante pour réaliser les investissements nécessaires. Les dispositifs de déduction exceptionnelle (ou suramortissement fiscal) constituent une réponse à cette difficulté puisqu'ils permettent aux contribuables de réduire le montant de leur impôt tout en les encourageant à réaliser des investissements.

Le recours au *retrofit*, qui permet de modifier la motorisation d'un véhicule (par exemple pour transformer un véhicule thermique en véhicule électrique, en évitant les externalités négatives liées à la fabrication de la carrosserie) constitue également une option intéressante, dont le coût est généralement limité à quelques milliers d'euros. Cette opération soulève toutefois des difficultés réglementaires vis-à-vis des constructeurs et des assureurs, dans la mesure où le *retrofit* conduit à la remise en cause de la garantie et de l'assurance des véhicules. Certains interlocuteurs rencontrés par la mission ont également souligné la nécessité de mobiliser de moyens humains et des compétences adaptées dans les services déconcentrés chargés de l'homologation des véhicules « rétrofités ».

Enfin, l'investissement dans de nouvelles technologies nécessite un cadre fiscal et réglementaire stable qui sécurise les acteurs économiques. Les évolutions suscitées par la transition écologique nécessitent la fixation d'objectifs réglementaires de moyen ou de long terme, que l'outil fiscal permet d'accompagner. À ce titre, l'interdiction de la location des logements classés E en 2034 ou l'interdiction de la vente de véhicules thermiques en 2035 constituent des objectifs réglementaires dont l'atteinte gagnerait à être accompagnée par des incitations fiscales adaptées.

3.2. Les questions relatives à la disponibilité, à l'accessibilité et au prix des énergies alternatives sont cruciales

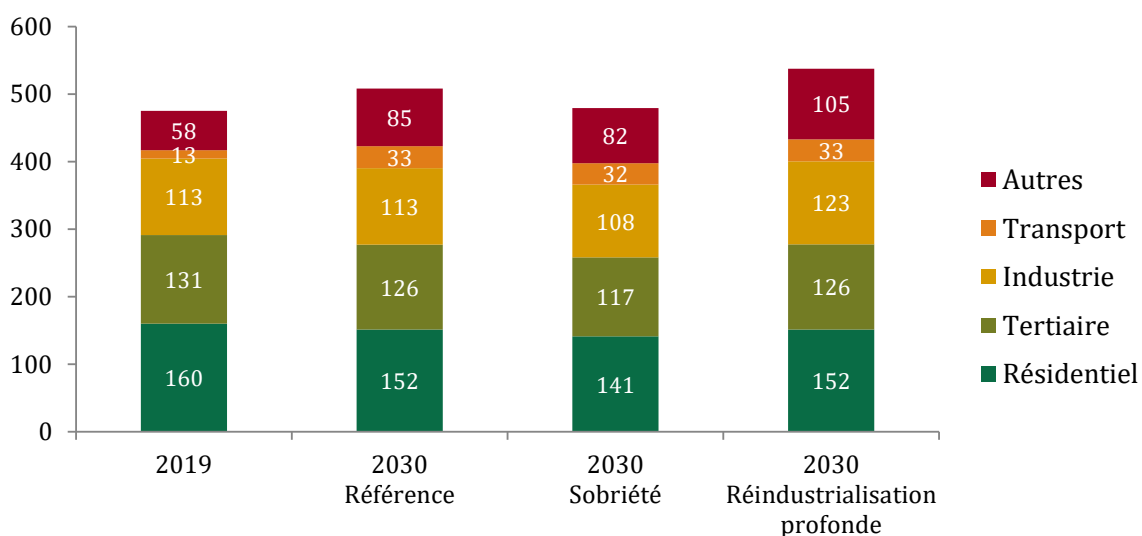
3.2.1. Les besoins croissants en électricité à horizon 2030 constituent une source d'incertitude qui freine fortement la transition écologique

En octobre 2021, RTE a publié les principaux enseignements d'une large étude sur l'évolution du système électrique intitulée « Futurs énergétiques 2050 », dans laquelle elle étudie les scénarios de production et de consommation électriques permettant l'atteinte de la neutralité carbone à l'horizon 2050. On peut notamment souligner les conclusions suivantes :

- ◆ **agir sur la consommation grâce à l'efficacité énergétique, voire la sobriété est indispensable pour atteindre les objectifs climatiques** (enseignement n° 1) : l'étude souligne que l'adoption de la sobriété énergétique permettrait de réduire la consommation de 15 %, mais qu'elle impliquerait des changements profonds dans les modes de vie et dans l'organisation sociétale ;
- ◆ **la consommation d'énergie va baisser mais celle d'électricité va augmenter pour se substituer aux énergies fossiles** (enseignement n° 2) : tous les scénarios neutre en carbone conduisent en effet à une électrification importante des véhicules (94 % des véhicules légers et 21 % des camions en 2050) et par conséquent à une hausse de la consommation comprise entre 15 % et 60 % à horizon 2050 ;
- ◆ **dans tous les scénarios, les réseaux de transport et de distribution d'électricité devront être rapidement redimensionnés** (enseignement n° 9) ;
- ◆ **l'économie de la transition énergétique peut générer des tensions sur l'approvisionnement en ressources minérales, particulièrement pour certains métaux, qu'il sera nécessaire d'anticiper** (enseignement n° 15) : de nombreuses ressources nécessaires à la transition du système énergétique (cuivre, lithium, cobalt) présentent des enjeux de criticité et la croissance des besoins en métaux spécifiques pour les batteries, notamment des véhicules électriques, constitue un point de vigilance.

RTE a construit un scénario de référence dans lequel la consommation finale d'électricité augmenterait de 7 % en 2030 par rapport à 2019. Cette augmentation serait limitée à 1 % dans un scénario de sobriété mais pourrait atteindre 13 % dans un scénario de réindustrialisation profonde (cf. graphique 6).

Graphique 6 : Évolution de la consommation finale annuelle d'électricité par secteur (en TWh)



Source : RTE, Futurs énergétiques 2050, octobre 2021.

Les interlocuteurs rencontrés par la mission ont souligné les fortes incertitudes pesant sur la production d'électricité, sur le déploiement d'un réseau de distribution adapté et sur l'évolution du prix de l'électricité pour justifier leur réticence vis-à-vis d'une transition vers des modes de propulsions électriques qu'ils considèrent comme porteuse de nombreux aléas. L'appel à la sobriété énergétique lancé par le Gouvernement à la fin de l'année 2022 est également mis en avant pour souligner la contradiction potentielle entre la nécessité de consommer moins d'électricité et l'incitation à acquérir des véhicules électriques.

Au regard de ces incertitudes, la perspective de la raréfaction des ressources fossiles inquiète paradoxalement beaucoup moins les acteurs économiques. Pourtant, l'avenir de la production pétrolière mondiale dépend de la prospection de territoires encore inaccessibles, pour des raisons politiques ou climatiques, et de l'évolution des technologies (profondeur des forages *offshore*, exploration en zone arctique), qui pourraient conduire à un pétrole plus rare et plus cher malgré le niveau des réserves prouvées qui indique qu'au rythme de consommation actuel, le pétrole arriverait à épuisement d'ici 54 ans³². À titre illustratif, Les hypothèses sous-jacentes de la programmation pluriannuelle de l'énergie, basées sur un scénario de la Commission européenne datant de 2016, prévoient une évolution du prix du pétrole qui passerait de 75,01 € en 2020 à 93,80 € en 2030 (en euros constants de l'année 2013), soit une évolution de 25 % sur dix ans hors impact de l'inflation.

3.2.2. Les biocarburants constituent une ressource très demandée qui ne pourra pas bénéficier à toutes les filières, et dont l'impact écologique ne fait pas consensus

Des tarifs réduits sont prévus pour les quatre biocarburants suivants, qui représentent une dépense fiscale totale de l'ordre de 400 M€ :

- ◆ le carburant E10 (essence), qui contient entre 5 % et 10 % d'éthanol, bénéficie d'un tarif réduit fixé à 66,29 €/hL qui représente un coût de 121 M€ par an ;
- ◆ le carburant E85 (essence), qui contient entre 65 % et 85 % d'éthanol, bénéficie d'un tarif réduit fixé à 11,83 €/hL qui représente un coût de 256 M€ par an ;
- ◆ le carburant ED95 (gazole), qui contient entre 90 % et 95 % d'éthanol, bénéficie d'un tarif réduit fixé à 6,43 €/hL qui représente un coût de 1 M€ par an ;
- ◆ le carburant B100 (gazole), qui contient entre 90 % et 100 % de colza, bénéficie d'un tarif fixé à 11,83 €/hL qui représente un coût de 25 M€ par an.

Or, comme l'a rappelé la Cour des comptes en 2021³³, la question de la concurrence entre les biocarburants de première génération et les usages alimentaires a fait l'objet de nombreuses controverses ces vingt dernières années et il n'existe pas de consensus sur les avantages et les inconvénients de l'utilisation de la biomasse issue de l'économie agricole pour la fabrication de biocarburants. La réglementation européenne plafonne toutefois à 7 % la part d'énergie des biocarburants de première génération au sein de la consommation finale d'énergie dans les transports, afin de limiter l'effet d'éviction sur les usages alimentaires.

La DLF souligne que les tarifs particuliers pratiqués, trop faibles par rapport au tarif normal, devraient faire l'objet d'une notification à la Commission européenne et relève que le niveau de taxation qui en résulte est inférieur à celui de l'électricité, ce qui ne paraît pas justifié au regard de leur performance environnementale. Elle propose par conséquent

³² EDF, « L'épuisement des ressources » : « *La production d'énergies fossiles (charbon, gaz, pétrole) représente encore aujourd'hui plus de 80 % de la production totale d'énergie primaire dans le monde. Or, les réserves énergétiques de la planète ne sont pas inépuisables : au rythme de consommation actuel, le pétrole va arriver à épuisement d'ici à 54 ans, le gaz d'ici à 63 ans, le charbon d'ici à 112 ans et l'uranium d'ici à 100 ans (pour les ressources identifiées)* ».

³³ Cour des comptes, « La politique de développement des biocarburants », décembre 2021.

Rapport

d'aligner le tarif de l'E10 sur le tarif normal (68,29 €/hL) et d'augmenter progressivement le tarif de l'E85 au niveau du minimum de taxation européen (35,90 €/hL).

Piste de réflexion : augmenter progressivement, dans quelques années, les tarifs réduits applicables aux biocarburants de première génération afin de limiter leur concurrence avec les usages alimentaires et d'accompagner la transition vers d'autres sources d'énergie décarbonées.

L'ensemble des filières rencontrées par la mission met en avant son besoin de recourir aux biocarburants, dans l'attente de disposer de solutions électrique ou hydrogène matures. Le secteur du transport routier de marchandises, le secteur agricole et le secteur des travaux publics redoutent en particulier que les ressources de biocarburants disponibles soient mobilisées prioritairement au bénéfice du secteur aérien, et demandent que leurs besoins soient également pris en compte dans l'élaboration de la prochaine programmation de l'énergie (PPE). Ces réflexions rejoignent celles du SGPE qui recommande de clarifier les usages prioritaires en définissant un ordre de priorité des usages de la biomasse pour donner de la visibilité aux filières. La demande de structuration d'une filière nationale de production des biocarburants a été plusieurs fois mentionnée par les acteurs rencontrés par la mission.

3.3. À terme, la fiscalité pourrait être transformée en profondeur afin de mieux prendre en compte l'évolution des comportements induite par la transition écologique

3.3.1. L'évolution des comportements pourrait nécessiter de trouver de nouvelles assiettes de taxation afin de financer les dépenses de transition écologique

En 2022, France Stratégie³⁴ a souligné que la transition écologique nécessiterait une réforme substantielle de la fiscalité dans la mesure où elle se traduira à la fois par une perte de recettes liée à l'attrition des assiettes liées aux énergies fossiles et par une baisse des dépenses liées à l'arrêt des subventions aux énergies fossiles.

À structure fiscale inchangée, on peut en effet estimer à 12 Md€ la perte de recettes qui sera induite entre 2019 et 2033 en raison de l'attrition des assiettes liées aux énergies fossiles (cf. tableau 6).

Tableau 6 : Évolution du rendement de l'accise sur les énergies entre 2019 et 2033

	Tarif (en €/MWh)	Assiette (en TWh)		Rendement (en Md€)		Écart (en Md€)
		2019	2033	2019	2033	
Gazole	59,40	323	158	19,2	9,4	-9,8
Essence	74,57	99	87	7,4	6,5	-0,9
Électricité	30,07	299	297	9,0	8,9	-0,1
Gaz naturel	9,34	202	123	1,9	1,1	-0,7
Combustible	13,40	76	19	1,0	0,3	-0,8
Total	-	999	684	38,5	26,2	-12,3

Source : Mission, d'après une simulation réalisée par la DLF.

Certains des acteurs économiques rencontrés par la mission anticipent cette perte de recettes et considèrent inéluctable un relèvement de la fiscalité appliquée à l'électricité, ce qui renforce leur réticence vis-à-vis de l'achat de véhicules électriques. Cette perspective est illustrée par la décision du Royaume-Uni d'étendre aux véhicules électriques, à compter de 2025, la taxe sur les véhicules qui représente un montant de 165 £ par an.

³⁴ Jean Pisani-Ferry, Selma Mahfouz, « L'action climatique : un enjeu macroéconomique », novembre 2022.

3.3.2. La mise en œuvre du principe de zéro artificialisation nette à horizon 2050 pourrait conduire à repenser la taxe foncière afin de mieux prendre en compte les enjeux de biodiversité et d'artificialisation des sols

Dans la continuité du rapport réalisé en 2022 par le CPO sur la fiscalité locale dans la perspective du « zéro artificialisation nette »³⁵, des réflexions pourraient être engagées afin de donner une dimension comportementale à la taxe foncière et de mobiliser l'ensemble des outils fiscaux permettant de valoriser la protection de la biodiversité, de favoriser la densification des zones urbaines et d'optimiser l'occupation des logements déjà existants.

Plusieurs interlocuteurs rencontrés par la mission ont relevé que la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) est calculée sur la base de références cadastrales qui ne tiennent pas compte des services écosystémiques rendus, qui reflètent les externalités positives apportées par la biodiversité. Certains auteurs recommandent ainsi d'alléger la fiscalité sur le foncier non bâti³⁶, afin d'inciter les propriétaires agricoles à préserver davantage les terrains non bâtis (prairies) qu'ils peuvent être tentés de vendre à des promoteurs afin d'améliorer leur revenu.

Plus généralement, la taxe foncière sur les propriétés bâties pourrait être repensée, à terme, afin de mieux refléter l'impact artificialisant des logements, par exemple en fonction de la densité de la zone dans laquelle celui-ci se situe ou bien en fonction du type d'habitat (pavillon, habitat collectif, immeuble de plusieurs étages...).

³⁵ CPO, « La fiscalité locale dans la perspective du ZAN », novembre 2022.

³⁶ Guillaume Sainteny, « La fiscalité peut-elle contribuer à limiter l'artificialisation des sols ? », juillet 2018.

CONCLUSION

À l'issue de ses travaux, la mission identifie un ensemble de mesures fiscales qui permettrait de générer 32 Md€ d'économies cumulées sur la période 2024-2027 et 12 Md€ par an à compter de 2030. Ces mesures conduiraient notamment :

- ◆ à aligner progressivement, entre 2024 et 2030 les tarifs réduits d'accise sur les énergies dont bénéficient plusieurs secteurs économiques sur le tarif normal du gazole ;
- ◆ à relever progressivement le tarif normal du gazole et à renforcer la fiscalité environnementale appliquée aux véhicules ;
- ◆ à recentrer les incitations fiscales pour les travaux d'amélioration des logements sur la rénovation énergétique, en supprimant le taux intermédiaire de TVA de 10 %.

Il apparaît toutefois essentiel, afin de favoriser l'acceptabilité de ces mesures, que celles-ci soient présentées dans le cadre d'un **plan de transformation pluriannuel cohérent** et que l'utilisation des recettes supplémentaires pour le financement de la transition écologique soit mis en évidence de façon explicite.

Elles gagneraient en outre à être assorties, d'une part, de **mesures de compensation** qui permettraient d'atténuer les impacts financiers de la transition écologique pour les ménages les plus exposés au prix du carbone et pour les petites entreprises et, d'autre part, de **mesures d'accompagnement** qui permettraient de favoriser la transition écologique des particuliers et des acteurs économiques concernés.

À Paris, le 17 mai 2023

Les membres de la mission,

L'inspecteur des finances,



Pascal Lefèvre

L'inspectrice des finances,



Louise Auffray

L'inspectrice des finances,



Marie de Sarnez

Sous la supervision de
l'inspecteur général des finances,



Gilles Lara-Adelaïde