

**CONSEIL DES IMPOTS**

***FISCALITE***

***ET ENVIRONNEMENT***

**SYNTHESE**

**XXIII<sup>EME</sup> RAPPORT AU PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE**

**SEPTEMBRE 2005**

## **Avertissement**

Le présent document est destiné à faciliter la lecture et l'exploitation du rapport du Conseil des impôts.

Seul le texte du rapport engage le Conseil.

## **Sommaire**

### *Introduction*

#### *Première partie : La fiscalité de l'environnement en France : un effet réel mais limité*

- 1 La fiscalité de l'énergie et des transports
- 2 Les redevances pour services rendus
- 3 Les écotaxes actuelles n'ont qu'un effet limité
- 4 Les mesures fiscales dérogatoires à finalité environnementale n'ont que peu d'effets

#### *Deuxième partie : L'outil fiscal offre des opportunités certaines mais limitées*

- 1 Le contexte juridique laisse la faculté d'utiliser la fiscalité dans la lutte contre la pollution
- 2 Les exemples étrangers illustrent tout à la fois les potentialités et les limites de la fiscalité environnementale

### *Conclusion générale*

### *Recommandations*

### *Composition du Conseil des impôts*

## **Introduction**

La protection de l'environnement et le souci d'assurer les conditions d'un développement équilibré à long terme ont pris depuis les années 1970 une place croissante dans le débat public et dans la politique gouvernementale.

L'introduction en France de la Charte de l'environnement dans les textes de valeur constitutionnelle et l'entrée en vigueur du Traité de Kyoto, qui organise la lutte contre l'effet de serre au niveau international, en sont les illustrations les plus récentes.

Avec la réglementation et, plus récemment, les marchés de droits à polluer, la fiscalité fait partie des instruments de mise en œuvre d'une politique de protection de l'environnement. L'utilisation à cette fin de la fiscalité a fait l'objet de nombreuses analyses économiques.

L'utilisation de la fiscalité pour mener une politique de l'environnement est fondée sur l'analyse des « coûts externes » provoqués par la pollution et non pris en compte par le fonctionnement spontané du marché. La taxe vient corriger les prix, permettant d'atteindre un équilibre économique optimal. Face à des phénomènes très complexes comme l'effet de serre dont les « coûts externes » sont mal connus, les économistes de l'environnement proposent de fixer la taxe à un taux qui est censé limiter la pollution au niveau d'un objectif donné, celui de Kyoto par exemple.

A la différence du règlement, le recours à la fiscalité ne donne aucune garantie quant au résultat obtenu en ce qui concerne le niveau de pollution, les réactions des pollueurs pouvant être très lentes et difficilement prévisibles. Un autre outil est aussi proposé : le marché de quotas qui consiste, après avoir déterminé un niveau maximum de pollution à ne pas dépasser, à répartir entre les entreprises concernées des quotas qu'elles peuvent échanger entre elles.

La taxation, les mesures fiscales dérogatoires et les marchés de quotas présentent des avantages sur la réglementation : celui de la décentralisation tout d'abord, la décision d'ajustement relevant du choix, supposé rationnel, de chaque consommateur ou producteur ; celui de la souplesse ensuite, puisque ces instruments ne fixent pas les modalités par lesquelles on doit respecter la norme. L'efficacité de l'outil fiscal repose sur la qualité de l'information disponible sur les dommages environnementaux, les comportements et les techniques de production. Son utilisation suppose donc à la fois

des études d'impact approfondies, préalables aux décisions, et un suivi attentif de leurs effets pour pouvoir le cas échéant procéder à des ajustements.

Mais l'utilisation de l'outil fiscal au service des politiques publiques de l'environnement ne peut déroger, sauf à créer de nouvelles distorsions dans l'économie, à un certain nombre de critères de l'efficacité fiscale que le Conseil des impôts a dégagés au fil des années : montant de recettes significatif et stable, assiette relativement facile à identifier et à contrôler.

L'acceptabilité d'une mesure fiscale à finalité environnementale dépend d'abord de la manière dont elle respecte le principe « pollueur-payeur ». Mais elle résulte aussi de sa conformité avec les critères plus généraux tels que la capacité contributive des redevables et la charge administrative entraînée par la taxation.

\*

\* \*

C'est dans ce contexte que le Conseil des impôts a retenu le thème de la fiscalité dans le domaine de l'environnement pour son XXIII<sup>ème</sup> rapport au Président de la République. Il a retenu une approche extensive qui correspond à celle, avec quelques variantes, de l'OCDE, d'EUROSTAT ou de la Commission des comptes et de l'économie de l'environnement. Elle considère comme fiscalité liée à l'environnement l'ensemble des mesures fiscales ayant un impact sur l'environnement. Ces mesures comprennent les taxes, les redevances et les mesures fiscales dérogatoires.

Une définition large de l'environnement<sup>1</sup> conduit à inclure dans le périmètre de la fiscalité liée à l'environnement près d'une cinquantaine de mesures, représentant une recette de l'ordre de 48 Md€ Ces mesures ont été prises, notamment, dans le domaine de l'énergie, des transports et dans celui du traitement de l'eau et des déchets.

---

<sup>1</sup> L'article L 110-1 du code de l'environnement définit l'environnement comme suit : « les espaces, ressources et milieux naturels, les sites et paysages, la qualité de l'air, les espèces animales et végétales, la diversité et les équilibres biologiques auxquels ils participent font partie du patrimoine commun de la nation ». A cette définition, il y a lieu de rajouter le bruit, souvent considéré comme une atteinte à l'environnement, et qui fait l'objet de mesures fiscales.

## **1. La fiscalité de l'environnement en France : un effet réel mais limité**

### **I. La fiscalité de l'énergie et des transports**

#### A.- la fiscalité de l'énergie permet de limiter la pollution

Les taxes sur l'énergie, notamment la taxe intérieure sur les produits pétroliers ou les taxes sur l'électricité, les taxes sur les transports, comme la taxe sur les cartes grises ou la taxe sur les concessionnaires d'autoroutes, n'ont pas été conçues dans une finalité environnementale mais pour assurer des recettes budgétaires importantes, stables et faciles à recouvrer. La TIPP représente à elle seule un produit de plus de 25 Md€. Les recettes dégagées par les principales taxes sur l'électricité sont de l'ordre de 3 Md€. La taxe sur les cartes grises rapporte environ 1,4 Md€ et celle sur les concessionnaires d'autoroutes 465 M€.

En augmentant les prix des produits polluants, ces taxes peuvent en limiter la consommation et, à ce titre, contribuer à réduire les pollutions, même si les taux appliqués ont été fixés sans tenir compte du coût des dommages causés à l'environnement.

Les taxes sur les énergies fossiles sont utiles pour limiter les émissions de gaz carbonique qui contribuent à l'effet de serre. Ces taxes sont moins adaptées pour réduire les autres polluants atmosphériques, dont les dommages varient selon leur lieu d'émission, car on ne peut moduler leur taux selon un critère de localisation de la pollution.

#### B.- Elle pourrait être plus efficace

Les différentes exonérations, partielles ou totales, généralement anciennes, accordées pour certaines utilisations des énergies fossiles n'ont pas de motivations environnementales mais répondent à des considérations économiques ou d'aménagement du territoire. Le Conseil n'a pas formulé d'avis sur ces justifications qui dépassent le cadre du présent rapport. *Il invite seulement les pouvoirs publics à évaluer les conséquences de ces choix, dommageables au regard de l'environnement.*

Un réexamen de l'exonération totale de TIPP pour les transports maritimes et aériens serait justifié d'un point de vue environnemental, mais il ne peut être raisonnablement recherché que dans le cadre d'une négociation internationale. *Plusieurs voies sont possibles ; elles peuvent d'ailleurs être empruntées de façon complémentaire : la*

*réglementation des émissions, leur inclusion dans les marchés de quotas, la remise en cause partielle des exonérations.*

Le gazole consommé par les poids lourds est taxé d'une manière sensiblement différente d'un pays à l'autre au sein de l'Union européenne. *Il apparaît souhaitable d'harmoniser au niveau européen les taux pratiqués pour le gazole consommé par les poids lourds.*

Le Conseil des impôts a constaté que le différentiel de taux existant en France entre le gazole et l'essence ne pouvait être justifié par leurs effets respectifs sur la pollution.

C.- Certaines taxes sur les transports pourraient utilement compléter la taxation de l'énergie

Les progrès des équipements réalisés par les constructeurs automobiles pour réduire les pollutions atmosphériques et la différence des effets de la circulation routière entre la ville et la campagne conduisent à recommander de compléter la taxation des carburants par des mesures plus ciblées. Or, dans leur forme actuelle, la taxe d'immatriculation (carte grise), la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (vignette) et la taxe à l'essieu ne répondent pas à cet objectif. *Aussi apparaît-il souhaitable de les aménager ou de les compléter pour moduler les prélèvements en cause en fonction du degré de pollution causé par le véhicule.*

## **II. Les redevances pour services rendus**

### A.- le cadre des redevances

La fiscalité liée à l'environnement inclut un certain nombre de « *mesures de couverture des coûts* ». Elles permettent de financer les coûts directs du service rendu et d'encourager les comportements moins polluants mais elles ne couvrent généralement pas la totalité des dommages causés à l'environnement. Il en est ainsi notamment pour la consommation d'eau ou la production d'ordures ménagères.

Le terme de redevance est fréquemment utilisé pour qualifier ces mesures. Si certaines sont effectivement des redevances telles qu'elles sont définies par le droit financier public, d'autres sont en réalité des

taxes<sup>2</sup>. Au plan juridique, les redevances doivent correspondre au coût du service alors que les taxes permettent, en théorie, de prendre en compte les coûts des dommages environnementaux.

B.- les redevances du secteur de l'eau : une source de financement importante mais des prélèvements assez peu incitatifs

Dans le secteur de l'eau, il existe deux grandes catégories de « redevances » : celles qui correspondent à l'approvisionnement et à l'assainissement et celles établies par les agences de l'eau pour la protection de la ressource en eau.

Les redevances d'eau potable et d'assainissement des collectivités territoriales ou de leurs services et les « redevances » des agences de l'eau rapportent respectivement 9 Md€ et 1,6 Md€ soit 98,7 % de ressources perçues dans le domaine de l'eau...

Les redevances d'eau potable et d'assainissement dépendent de la quantité d'eau utilisée mais l'existence d'exonérations, abattements ou perceptions forfaitaires entraîne des transferts de charges entre usagers ou vers les contribuables. Surtout, la redevance d'assainissement ne tient pas compte de l'ampleur effective de la pollution de l'eau entraînée par la consommation de l'usager.

Les « redevances » des agences de l'eau, qui sont juridiquement des taxes, doivent assurer le financement de la « ressource en eau » mais n'ont pas été fixées à des niveaux permettant de réduire les dommages à l'environnement, notamment ceux provoqués par les activités du secteur agricole dont la contribution financière à la lutte contre la pollution reste faible.

*Le Conseil recommande une meilleure cohérence dans l'utilisation des divers instruments : la réglementation et les différentes taxes, redevances, et subventions. Face aux pollutions diffuses, la fiscalité apparaît mal adaptée, en raison notamment de ses coûts de gestion et de contrôle. L'attribution des subventions agricoles en fonction de critères environnementaux, récemment amorcée, devrait contribuer à améliorer la situation. Les efforts entrepris pour que les redevances*

---

<sup>2</sup> Selon une jurisprudence bien établie, une redevance doit « trouver sa contrepartie directe dans les prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage ». Avec la taxe, disparaît la notion de contrepartie, même si elle a pour objet le financement d'un service public spécialisé. Elle peut ainsi être instituée dès qu'un service est mis à la disposition du redevable.

*des agences de l'eau prennent mieux en compte les pollutions affectant cette ressource doivent être poursuivis.*

#### C.- Le traitement des ordures ménagères

La majeure partie des recettes correspondant à la récupération et au traitement des déchets ménagers provient des contributions pour services rendus dont les principales sont la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) - plus de 4 Md€ en 2004 - et la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM) - 400 M€

S'agissant du ramassage des déchets, la TEOM concerne 82,4% de la population. Elle assure des recettes prévisibles, stables et faciles à recouvrer mais ne tient pas compte des comportements plus ou moins vertueux des usagers.

La REOM permet en théorie de respecter le principe « pollueur-payeur ». Mais la recette ne peut être évaluée avec certitude, a priori, et sa gestion est d'autant plus complexe que l'on cherche à fixer le montant de la redevance en fonction de la quantité de déchets produite par l'utilisateur.

De toute façon, ces prélèvements ont un effet trop indirect sur le consommateur pour l'inciter à réduire sensiblement ses déchets.

La redevance spéciale pour l'enlèvement des déchets des activités tertiaires, prévue par la loi sur le territoire des communes où le ramassage des ordures ménagères est financé par la TEOM ou le budget général, n'est pas systématiquement appliquée. Ceci entraîne un transfert de charge au détriment des ménages et au profit de certaines entreprises et collectivités publiques bénéficiant du service d'enlèvement des ordures ménagères et ne supportant au mieux qu'une partie du coût. *Le Conseil des impôts recommande l'application générale de la redevance spéciale.*

### III. Les « écotaxes » actuelles n'ont qu'un effet limité

#### A.- Un ensemble de taxes hétérogènes

Créée en 1999<sup>3</sup> et présentée comme ayant une finalité environnementale, la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) constitue le seul exemple d'écotaxe en France. En fait, il s'agit non pas d'une taxe nouvelle mais de la réunion, sous une même

---

<sup>3</sup> Loi de finances pour 1999

appellation, de cinq taxes spécifiques (taxe sur les décharges de déchets ménagers, sur les décharges de déchets industriels, sur les huiles et préparations lubrifiantes, sur les émissions polluantes atmosphériques et sur les nuisances sonores provoquées par les décollages d'aéronefs). Depuis, la taxe sur les nuisances sonores provoquées par les avions a été sortie du champ de la TGAP alors que celles sur les installations classées, les produits antiparasitaires, les préparations pour lessives et les matériaux d'extraction y ont été intégrées. Enfin, deux nouvelles taxes ont été récemment créées, celle sur les imprimés non sollicités, en 2003, qui n'est pas encore entrée en application, et celle sur les distributeurs de carburants, en 2004, qui doit être perçue à compter de 2006.

Le champ de la taxe devait être beaucoup plus large puisqu'il devait comporter un nouveau prélèvement sur l'énergie. L'augmentation sensible des recettes attendue de cette mesure avait conduit à affecter le produit de la TGAP au fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale (FOREC). L'abandon du projet de TGAP élargie à l'énergie, à la suite de la décision du Conseil constitutionnel du 28 décembre 2000, a privé cette mesure d'une véritable portée.

Le produit total de cet ensemble de petites taxes atteint un montant de l'ordre de 470 millions d'euros par an.

#### B.- Des taxes assez peu efficaces du point de vue environnemental

Si la plupart des taxes ont été au départ présentées comme ayant une finalité écologique, les taux de ces taxes n'étant pas fixés en fonction des dommages causés à l'environnement, leur effet sur la pollution est limité.

De plus, les assiettes sont souvent complexes : la taxe sur les préparations pour lessives comporte trois niveaux de taux fixés en fonction de la teneur en phosphates des produits taxables ; la taxe sur les produits antiparasitaires comporte sept taux dont il est parfois difficile de savoir celui qui doit être appliqué en cas de mélange de substances dans le même produit. Cette complexité rend difficile le contrôle de certaines taxes sur les activités polluantes.

*Le principe de la TGAP apparaît fondé mais les modalités de mise en œuvre des différentes taxes qui la composent peuvent être améliorées. Ces mesures fiscales devraient être réexaminées en s'inspirant des principes qui sont rappelés dans la conclusion générale.*

#### **IV. Les mesures fiscales dérogatoires à finalité environnementale n'ont que très peu d'effet**

##### A.- Des mesures assez hétérogènes

Les mesures fiscales dérogatoires dans le domaine des transports et de l'énergie visent à favoriser l'utilisation des modes de transport les moins polluants et, dans celui de l'habitat, à inciter aux économies d'énergie.

L'évaluation du montant des mesures fiscales dérogatoires en faveur de l'environnement est incertaine ; beaucoup ne concernent qu'un nombre limité de contribuables ; celles qui font l'objet d'une évaluation représentent environ 560 M€ en 2004.

S'agissant des transports, en 2004, l'exonération partielle de TIPP accordée aux biocarburants est évaluée à 167 M€, le crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la location de véhicules non polluants à 11 M€ et le remboursement de TIPP pour certains utilisateurs de carburants et de véhicules propres à moins de 2 M€. Pour ce qui concerne les économies d'énergie, la principale mesure est le crédit d'impôt en faveur des dépenses d'économie d'énergie sur l'habitation principale qui a représenté en 2004 un montant de 315 M€. Cette mesure est largement utilisée par les contribuables, ce qui a justifié sa reconduction et son récent recentrage sur les dépenses les plus efficaces. Le coût des autres mesures dérogatoires n'est pas connu ou est considéré comme négligeable. Certaines dispositions ne sont quasiment plus utilisées par les contribuables, notamment celles encourageant l'achat ou la location par les entreprises de véhicules « propres ».

---

<sup>4</sup> Le plafond a été porté à 255 M€ en 2005.

## B.- Une efficacité limitée

Le faible impact de la plupart des mesures tient souvent au nombre limité d'utilisateurs potentiels, à l'inadaptation de certains taux, qui leur enlève tout caractère incitatif, et à des conditions d'application assez restrictives. De manière générale, le niveau des mesures n'a été fixé ni en fonction de l'évaluation des coûts des dommages environnementaux, ni par rapport à un objectif donné de limitation de la pollution. *Ce constat conduit à recommander une réappréciation de ces mesures, de façon à assurer leur efficacité.*

L'exonération partielle de TIPP des biocarburants paraît en première analyse, et selon les études disponibles, excéder la valeur des effets positifs pour l'environnement induits par leur utilisation. La perspective de l'atténuation des surcoûts par rapport aux carburants fossiles et le souci de la diversification des sources d'énergie peuvent justifier, aujourd'hui, un avantage excédant les seuls gains en terme de réduction des émissions de carbone mais encore faut-il réaliser les évaluations permettant de mesurer cet avantage et de l'ajuster le cas échéant.

*Le Conseil renouvelle les recommandations formulées au sujet des mesures fiscales dérogatoires dans son rapport de 2003. Il est nécessaire de mieux les contrôler, les chiffrer et les évaluer et, sur la base des informations recueillies, de les réexaminer périodiquement et éventuellement de leur substituer des subventions lorsque celles-ci sont mieux adaptées.*

## 2. L'outil fiscal offre des opportunités certaines mais limitées

### I. Le contexte juridique laisse la faculté d'utiliser la fiscalité dans la lutte contre la pollution

#### A.- Un contexte juridique peu contraignant

Ni les accords internationaux, ni le droit international ne constituent des obstacles à l'utilisation de la fiscalité pour lutter contre les pollutions.

Les accords internationaux signés par la France, et en particulier ses engagements européens, incitent à mener des politiques en faveur de l'environnement en recourant le cas échéant à la fiscalité. Les seules limites au développement d'écotaxes tiennent à l'obligation d'assurer un traitement équitable entre les entreprises nationales et étrangères, plus généralement de respecter les règles de la concurrence, et de ne pas remettre en cause les normes adoptées par le droit communautaire en matière fiscale.

La place de l'environnement est aujourd'hui consacrée dans le droit français. Celui-ci permet d'introduire des discriminations entre les pollueurs sous réserve qu'elles soient proportionnées à l'objectif à atteindre et respectent le principe « pollueur-payeur » comme l'a notamment rappelé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 28 décembre 2000 concernant l'extension de la TGAP à l'énergie.

#### B.- Les politiques publiques en faveur de l'environnement font peu appel à la fiscalité en France

La réglementation demeure en France le moyen privilégié d'une politique de protection de l'environnement, à côté de l'octroi de subventions et de la conclusion d'accords volontaires. Par ailleurs, le nouveau marché de quotas mis en place pour l'application des objectifs de Kyoto constitue une alternative à la taxation. Aussi, la place occupée par la fiscalité est-elle limitée.

## **II. Les exemples étrangers illustrent tout à la fois les potentialités et les limites de la fiscalité environnementale**

A.- Certains pays européens utilisent davantage la fiscalité pour limiter la pollution

Selon les critères retenus pour les statistiques d'Eurostat, la part de la fiscalité liée à l'environnement est plus limitée en France que dans les principaux pays de l'Union européenne.

Cela résulte essentiellement de la contribution plus faible en France de la fiscalité de l'énergie, qui s'explique sans doute par un contexte environnemental relativement plus favorable du fait notamment des choix énergétiques de la France et de la place assez importante qu'elle donne à la réglementation.

Les réformes fiscales conduites à l'étranger ont souvent concerné les taxes sur l'énergie, dont les taux étaient restés largement en deçà de ceux appliqués en France.

S'agissant de la France, on ne peut envisager une augmentation sensible de la fiscalité pesant sur l'essence et le gazole, en raison de son taux déjà élevé. *Néanmoins, il n'existe aucune raison, du point de vue environnemental, de moins taxer le gazole que l'essence. Le réexamen de cette situation devrait conduire à une unification progressive, pour le moins à effet budgétaire nul, de la taxation de ces produits.*

Mais cette restriction laisse un espace pour améliorer les autres taxes ou prélèvements. Dans cette perspective, plusieurs enseignements paraissent devoir être tirés des pratiques des Etats étrangers.

### **B.- Les pratiques des Etats étrangers**

Les taux des écotaxes sont souvent élevés à l'étranger, notamment ceux des taxes spécifiques car ils tiennent compte de la valeur estimée des externalités, ce qui est conforme aux recommandations des économistes de l'environnement. Mais divers dispositifs viennent souvent compléter ces taxes pour accroître leur acceptabilité.

Lorsque les réformes fiscales ont un impact macroéconomique suffisant, les prélèvements nouveaux peuvent être au moins partiellement compensés par des réductions de ceux préexistants. Dans plusieurs pays, cette compensation s'est traduite par des réductions de cotisations pesant sur le travail.

A un niveau sectoriel ou microéconomique, les mesures d'accompagnement ont visé à développer les transports en commun, les énergies renouvelables ou les investissements favorisant les économies d'énergie.

A cet égard, les redevances sur la circulation des camions mises en place en Suisse et en Allemagne, pays où les autoroutes sont gratuites, apparaissent comme des réponses assez bien adaptées pour prendre en compte le coût des pollutions locales, liées à la circulation routière. Leur tarif peut en effet être modulé en fonction des conditions de circulation et des caractéristiques du véhicule au regard de la pollution. De plus, ils permettent, en Suisse, de dégager des ressources pour financer des investissements en faveur du trafic ferroviaire de marchandises.

Le péage instauré à Londres, qui a permis de réduire sensiblement le trafic automobile et donc la pollution, constitue également un exemple intéressant<sup>5</sup>. Les recettes de ce péage ont été mobilisées pour l'amélioration des transports urbains.

S'agissant du coût de gestion des taxes, il est d'autant plus élevé que le dispositif cherche à prendre en compte des pollutions précises.

---

<sup>5</sup> Evoqué, récemment, par la Cour des comptes dans un rapport particulier sur les transports publics urbains (Avril 2005) : « ... et l'institution de péages urbains devront être explorés ... »

## Conclusion générale

L'instrument fiscal fait partie de l'arsenal de la politique de l'environnement, qu'il s'agisse de collecter des ressources pour financer la prévention ou la réparation des dommages, d'influencer les comportements dans un sens plus conforme à l'écologie, ou de combiner ces deux effets. Mais il ne constitue qu'un élément parmi d'autres et son utilisation n'est justifiée que si elle permet de respecter certaines exigences relevant à la fois de l'écologie, de l'économie et de la fiscalité.

L'analyse de la situation française conduit à une appréciation nuancée à cet égard.

Les mesures les plus importantes n'ont pas été inspirées, lors de leur création, par des préoccupations environnementales.

La TIPP, créée pour assurer des ressources budgétaires, contribue à limiter la consommation d'énergie fossile ; elle constitue à ce titre un outil efficace pour respecter les objectifs de réduction des émissions de gaz à effet de serre.

La différence de traitement entre le gazole et l'essence n'est pas justifiée du point de vue de la politique de l'environnement. Les nombreux régimes d'exonération totale ou partielle mis en place contreviennent le plus souvent aux objectifs d'une politique environnementale cohérente. Ces mesures répondent à des considérations de compétitivité, d'aménagement du territoire, de soutien à des secteurs en difficulté ou méritant un traitement particulier. L'examen de leurs justifications - qui n'est pas d'ordre environnemental - sort du cadre de ce rapport.

La TIPP est moins efficace pour limiter les autres dommages environnementaux (pollution par les particules fines et oxyde d'azote à l'origine de la formation d'ozone notamment) qui varient très sensiblement selon le lieu où ils sont produits. Des prélèvements tenant compte du lieu de consommation, comme des péages urbains ou des taxes de circulation telles celles mises en œuvre en Allemagne ou en Suisse, seraient plus adaptés.

Les taxes et redevances assises sur la consommation ou la pollution de l'eau assurent le financement de la distribution, du traitement et de la protection de cette ressource. Les taxes et redevances perçues dans le secteur des déchets ménagers répondent à la même logique. Leur

efficacité du point de vue de l'environnement peut être accrue par des mesures visant à rapprocher le régime juridique des unes et des autres et à permettre de mieux tenir compte de l'activité des redevables.

Les mesures fiscales explicitement environnementales n'ont été développées que très récemment. Elles représentent des montants relativement faibles et comprennent des taxes et des mesures dérogatoires. Les taxes sont, pour la plupart, assises sur des assiettes complexes, ce qui rend leur gestion délicate, et gêne leur contrôle. Bien que ces prélèvements aient toujours été justifiés par des préoccupations écologiques, leur niveau est le plus souvent trop éloigné de la valeur des dommages ou du coût des actions contre la pollution pour qu'ils aient un effet significatif sur l'environnement. Les mesures fiscales dérogatoires sont pour la majorité d'entre elles peu utilisées et ont peu d'effet pour limiter la pollution.

Enfin, un grand nombre de taxes ont une assiette sans lien véritable avec l'environnement. Cela vaut notamment pour diverses formes de taxation de l'énergie ou de prélèvements liés aux transports. Elles ont le plus souvent une origine budgétaire. Leur superposition, parfois sur les mêmes assiettes, et leurs taux fixés sans aucune référence aux effets environnementaux restreignent sensiblement leur efficacité pour lutter contre la pollution.

Au total, la place faite jusqu'ici à la fiscalité dans la protection de l'environnement est restée limitée. La réglementation occupe une place privilégiée. De nouveaux outils, comme le marché de quotas pour les émissions de carbone dans le cadre des engagements de Kyoto, sont en cours de mise en place. Ces choix viennent limiter un peu plus la possibilité de développer de nouvelles taxes.

Les pays européens comparables recourent davantage que la France à la fiscalité dans leur politique de l'environnement. Ils ont supprimé les mesures dérogatoires les plus dommageables, relevé très sensiblement leurs taxes sur l'énergie, particulièrement les taxes sur les hydrocarbures, créé ou refondu quelques taxes. Il est raisonnable d'attribuer à ces mesures des résultats certains en matière de lutte contre la pollution.

Quels enseignements peut-on retenir de cette analyse ? Les taux de TIPP sont comparables en France à ceux des taxes sur les hydrocarbures pratiqués par les autres pays européens ; seul le Royaume-Uni est allé sensiblement au-delà en alignant notamment les taxes sur le gazole et sur l'essence. Dans une large mesure,

l'augmentation des taux constatée en Europe a consisté en un rattrapage par rapport à ceux pratiqués en France. Les autres taxes sur l'énergie perdent, quant à elles, beaucoup de leur justification environnementale quand les entreprises productrices d'énergie sont incluses dans les marchés de quotas.

Dans ces conditions, il n'est pas réaliste à court terme de vouloir accroître sensiblement la place de la « fiscalité environnementale », sauf à remettre en cause les exonérations accordées, notamment sur la TIPP pour un certain nombre d'usages. L'augmentation des cours du pétrole et la perspective de les voir se maintenir à des niveaux élevés réduisent la marge de manœuvre pour augmenter les taxes pesant sur les hydrocarbures. Un rapprochement du taux de taxation du gazole sur celui de l'essence est envisageable mais de façon progressive et au minimum à coût nul pour les finances publiques. Néanmoins, il est possible d'améliorer l'efficacité de la fiscalité liée à l'environnement : un certain nombre de recommandations viennent d'être évoquées dans chacune des parties.

\*

\* \*

Les faiblesses du dispositif traduisent le plus souvent le manque d'attention portée aux principes dont le respect détermine en grande partie l'efficacité et l'acceptabilité des mesures particulières : principe « pollueur-payeur », fixation du niveau des taxes à celui des dommages, quand on peut les mesurer.

S'écarter de ces principes risque de conduire à appliquer des taux trop faibles, et donc inefficaces, ou à surtaxer certains redevables.

L'efficacité des mesures adoptées, y compris les exonérations et subventions à finalité écologique, comme l'aide aux biocarburants, doit être régulièrement évaluée en vue de leur ajustement, voire de leur remise en cause.

Beaucoup de progrès restent à faire et la pratique française est à cet égard en retard par rapport à celle de nos principaux partenaires. Le Conseil des impôts ne peut que renouveler ici une recommandation qu'il a régulièrement formulée au fil de ses rapports : la nécessité d'une évaluation sérieuse et indépendante avant la mise en œuvre d'une mesure fiscale à finalité multiple et la comparaison a posteriori des résultats obtenus avec ceux attendus.

S'agissant de l'acceptabilité, le principe pollueur/payeur doit guider les choix. Ceux-ci sont facilités par la connaissance des coûts pour la société de la pollution (les externalités pour les économistes) et l'évaluation régulière des mesures mises en œuvre. Mais il est essentiel de veiller à ce que ces préoccupations ne conduisent pas à inventer des mesures trop complexes en termes de liquidation et de recouvrement notamment, les rendant difficiles à appliquer par les redevables comme pour l'administration.

Compte tenu du niveau des prélèvements obligatoires en France, un programme fiscal environnemental raisonnable ne peut avoir pour objectif une augmentation de la pression fiscale. A ce titre, la fixation des taux à un niveau susceptible de garantir l'efficacité de la taxe pourrait, dans certains cas, être assortie de mesures de reversements partiels aux redevables, en fonction de leurs performances en matière d'environnement. A défaut, elle pourrait être accompagnée par l'affectation de tout ou partie du produit de la taxe à des actions favorisant des comportements moins polluants.

## Recommandations

Certains progrès dans le sens du renforcement de l'efficacité de la fiscalité liée à l'environnement ne peuvent être obtenus que dans le cadre d'une négociation internationale. Cela vaut d'abord pour l'exonération de taxe sur les carburants dont bénéficie le transport maritime et aérien qui, du point de vue de la protection de l'environnement, devrait être réexaminée. Plusieurs voies sont possibles ; elles peuvent d'ailleurs être empruntées simultanément de façon complémentaire : la réglementation des émissions, leur inclusion dans les marchés de quotas, la remise en cause des exonérations. Il en est de même pour le gazole consommé par les poids lourds : une harmonisation des taux pratiqués au niveau de l'Union européenne est souhaitable.

Le Conseil préconise de rapprocher progressivement le niveau des taxes sur le gazole et l'essence pour arriver à terme à un taux unique qui devrait pouvoir être obtenu au minimum à un coût nul pour les finances publiques. Une diminution du prélèvement global ainsi qu'une homogénéisation brutale des divers taux (alignement du gazole sur l'essence, suppression des exonérations et des régimes particuliers) sont exclues, quel que puisse être leur intérêt du point de vue environnemental. Seuls des ajustements progressifs peuvent être envisagés. Il invite par ailleurs les Pouvoirs publics à évaluer les conséquences, dommageables au regard de l'environnement, des différentes exonérations, partielles ou totales, généralement anciennes, accordées pour certaines utilisations des énergies fossiles.

Il apparaît souhaitable d'aménager la taxe d'immatriculation (carte grise), la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (vignette) ou la taxe à l'essieu des poids lourds pour les moduler en fonction du degré de pollution causé par le véhicule.

Des mesures complémentaires peuvent être envisagées en s'inspirant de pratiques mises en œuvre dans certains pays étrangers. Ces exemples conduisent à recommander d'examiner la possibilité d'instaurer des péages urbains, évoqués récemment par la Cour des comptes dans un rapport particulier sur les transports publics urbains. Cette solution devrait être comparée avec les autres moyens d'action possibles, notamment la réglementation ou le renchérissement des droits de voirie. L'utilisation des transports en commun serait

encouragée par l'existence de ces péages, ce qui justifierait l'affectation du produit à leur développement.

Dans la même logique, il apparaît envisageable pour prendre en compte les effets locaux des pollutions (fonction des zones de circulation, de la distance parcourue et des émissions polluantes) de compléter la taxe à l'essieu, en s'inspirant du système de redevance sur la circulation des camions mise en place en Suisse et en Allemagne, pays où les autoroutes sont par ailleurs gratuites. Ce type de mesure permettrait de maîtriser le report d'une partie du trafic sur les infrastructures non soumises à péage. Les recettes dégagées pourraient être affectées en partie au développement du ferroutage.

Dans le domaine de l'eau, le Conseil des impôts recommande une meilleure cohérence dans l'utilisation des divers instruments : la réglementation et les différentes taxes, redevances, et subventions. Face aux pollutions diffuses, la fiscalité apparaît mal adaptée, en raison notamment de ses coûts de gestion et de contrôle. L'attribution des subventions agricoles en fonction de critères environnementaux, récemment amorcée, devrait contribuer à améliorer la situation. Les efforts entrepris pour que les redevances des agences de l'eau prennent mieux en compte les pollutions affectant cette ressource doivent être poursuivis.

La redevance spéciale pour l'enlèvement des déchets des activités tertiaires sur le territoire des communes où le ramassage des ordures ménagères est financé par la TEOM ou le budget général n'est pas systématiquement appliquée comme le prévoit la loi. Ceci entraîne un transfert de charge sur les ménages au profit de certaines entreprises et collectivités publiques bénéficiant du service d'enlèvement des ordures ménagères et ne supportant au mieux qu'une partie du coût. Le Conseil des impôts recommande l'application générale de la redevance spéciale.

Un réexamen des diverses composantes de la TGAP, selon les principes suivants, apparaît nécessaire :

- les taux doivent tenir compte du coût des effets négatifs imputables à la pollution que l'on cherche à limiter ou, pour le moins, du coût des mesures que doivent prendre les agents économiques pour respecter un seuil de pollution déterminé par les pouvoirs publics ;

- il est nécessaire de vérifier qu'il existe des alternatives économiques et techniques permettant de réduire la pollution à un coût acceptable pour l'ensemble de la société ;
- l'efficacité des mesures doit être évaluée au moment où elles sont envisagées, puis ensuite à intervalles réguliers en vue de leur éventuelle remise en cause ;
- les taxes doivent être applicables sans difficulté excessive par les redevables et pouvoir être effectivement contrôlées ;
- enfin, pour les rendre acceptables par les contribuables, des mécanismes de reversement du produit de la taxe en fonction des comportements peuvent être justifiés.

L'application de ces principes devrait au minimum conduire à modifier un certain nombre de composantes de la TGAP.

Dans sa forme actuelle, la taxe sur les installations classées ne peut être rangée dans le périmètre de la fiscalité à objectif environnemental. Il est proposé de la sortir du champ de la TGAP.

Pour la taxe sur les huiles, il est nécessaire de rapprocher la liste des produits taxables de la nomenclature douanière qui constitue une référence administrative incontestable.

Il faut supprimer la déductibilité à l'exportation de la taxe sur les matériaux d'extraction afin de limiter les dommages induits par l'extraction des grains minéraux destinés à être exportés.

Le maintien de trois taux différents, mais très proches, pour la taxe sur les préparations pour lessives ne se justifie pas. Il faut, soit retenir des taux plus différenciés en fonction du niveau de pollution engendré par ces produits, soit fixer un seul taux en exonérant ceux qui sont les moins polluants.

La simplification du tarif actuel de la taxe sur les produits antiparasitaires, qui comporte sept taux en fonction du niveau de toxicité, apparaît souhaitable, certains produits faiblement polluants pouvant être exonérés alors que les plus dangereux devraient faire l'objet d'une mesure d'interdiction.

La taxe sur les décharges de déchets ménagers appelle une simplification. Les différences de taux sont en effet très faibles (7,5 € et 9,15 € la tonne). Quant au taux majoré sanctionnant les décharges non autorisées, la fermeture des sites concernés ou leur régularisation devrait conduire à le supprimer, les dernières

installations pouvant subsister relevant des sanctions pénales prévues au code de l'environnement<sup>6</sup> et non de mesures fiscales.

S'il était décidé d'augmenter sensiblement les taux de la taxe sur les émissions polluantes atmosphériques pour les porter au niveau justifié par les effets de la pollution, on pourrait accompagner cette mesure du reversement d'une partie du produit de la taxe aux redevables ayant, proportionnellement à leur production, le comportement le moins polluant.

Il apparaît souhaitable de renoncer à la taxe sur les imprimés non sollicités dont la mise en œuvre apparaît trop complexe.

Une taxe sur les emballages, qui pourrait être une nouvelle composante de la TGAP, constituerait une réponse adaptée au faible effet incitatif des TGAP sur les décharges, de la TEOM et de la REOM à réduire le volume des déchets. Les avantages d'une telle mesure devraient être évalués par comparaison avec d'autres solutions envisageables, comme la réglementation ou le renforcement du recyclage par les entreprises.

Le niveau des mesures fiscales dérogatoires en faveur de l'environnement n'a pas été fixé en fonction de l'évaluation des coûts des dommages environnementaux ou des coûts de la pollution évitée.

Ce constat conduit le Conseil à recommander une réappréciation de ces mesures, de façon à assurer leur efficacité, et à renouveler les recommandations formulées au sujet des mesures fiscales dérogatoires dans son rapport de 2003 : il est nécessaire de mieux les contrôler, les chiffrer et les évaluer et, sur la base des informations recueillies, de les réexaminer périodiquement et éventuellement de leur substituer des subventions lorsque celles-ci sont mieux adaptées.

---

<sup>6</sup> L. 514 - 9

*Le Conseil des impôts est présidé par M. Philippe SÉGUIN,  
Premier Président de la Cour des comptes.*

*Il comprend :*

*M. Gabriel MIGNOT, président de chambre à la Cour des comptes,  
représentant le Premier Président de la Cour des comptes,*

*M. Gilles BACHELIER, maître des requêtes au Conseil d'Etat,  
M. André BARILARI, inspecteur général des finances,  
M. Michel BOUVIER, professeur agrégé des universités,  
M. Patrice CAHART, conseiller en service extraordinaire  
à la Cour de cassation,*

*M. François CAILLETEAU, inspecteur général des finances,  
M. Bernard CHALLE, conseiller à la Cour de cassation,  
M. Philippe DOMERGUE, inspecteur général de l'INSEE,  
M. Denis MORIN, conseiller maître à la Cour des comptes,  
M. Pierre PAUGAM, conseiller maître à la Cour des comptes,  
M. Michel PINAULT, conseiller d'Etat,  
Membres du Conseil des impôts.*

*Le présent rapport, présenté par le rapporteur général, M. Henri PRÉVOST,  
conseiller référendaire à la Cour des comptes, a été délibéré et arrêté au  
cours de la séance du 6 juillet 2005.*

*Les études dont le rapport constitue la synthèse, ont été effectuées par :*

*M. Maxime BAFFERT, inspecteur des finances,  
M. Franck BESSETTE, conseiller référendaire à la Cour des comptes,  
M. Edouard CRÉPEY, auditeur au Conseil d'Etat,  
M. Sébastien RASPILLER, administrateur de l'INSEE,  
Rapporteurs,*

*Mme Sophie BARBIER, administratrice civile,  
M. Jean-Christophe BOCCON-GIBOD, administrateur civil,  
Chargés d'études.*

*Le secrétariat du Conseil des impôts a été assuré par :*

*M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller maître à la Cour des comptes, secrétaire  
général du Conseil des impôts,  
Mme Madeleine GALLO, attachée au secrétariat général du Conseil des  
impôts.*