Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire

Février 2022

Le Conseil des prélèvements obligatoires, une institution associée à la Cour des comptes

Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) est « chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires *» (loi du 20 avril 2005 créant le CPO, codifiée aux articles L.351-1 et suivants du code des juridictions financières).*

Placé auprès de la Cour des comptes et présidé par le Premier Président de la Cour des comptes, le collège du CPO comporte seize membres, huit magistrats et hauts fonctionnaires et huit personnalités qualifiées choisies, à raison de leur expérience professionnelle, par les Présidents de l'Assemblée nationale, du Sénat et du Conseil économique, social et environnemental, ainsi que par les ministres chargés de l'économie et des finances, des affaires sociales et de l'intérieur.

Situé, comme la Cour des comptes, à équidistance du Gouvernement et du Parlement, le CPO est un organisme pluridisciplinaire et prospectif qui contribue à l'élaboration de la doctrine et de l'expertise fiscale, grâce à l'indépendance de ses membres et à la qualité de ses travaux.

Le CPO peut être chargé, à la demande du Premier ministre ou des commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances ou des commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des affaires sociales, de réaliser des études relatives à toute question relevant de sa compétence.

Les nouvelles compétences du CPO

La loi du 6 décembre 2021 portant diverses dispositions relatives au Haut Conseil des finances publiques et à l'information du Parlement sur les finances publiques a élargi les prérogatives du CPO. Ainsi, il peut désormais être saisi pour avis a priori sur « les incidences économiques, sociales, financière et budgétaires » de projets de modifications législatives ou règlementaires en matière d'impôts ou de cotisations sociales. Cette compétence originale est de nature à renforcer son rôle dans le débat sur la politique fiscale.

L'organisation des travaux du Conseil des prélèvements obligatoires

Le CPO est ***indépendant****. À cette fin, les membres du Conseil jouissent d'un mandat de deux ans, renouvelable une fois. Ils «* ne peuvent solliciter ou recevoir aucune instruction du Gouvernement ou de toute autre personne publique ou privée *» (article L.351-11 du CJF). Le secret professionnel s'impose à eux (article L.351-11 du CJF).*

Le CPO est ***pluridisciplinair****e dans sa composition et* ***collégia****l dans son mode de délibération. Il entend en audition des représentants de la société civile et du monde économique.*

Afin d'assurer l'information du CPO, le directeur général du Trésor et de la politique économique, le directeur de la législation fiscale, le directeur du budget, le directeur général des collectivités locales et le directeur de la sécurité sociale assistent, à la demande de son président, à ses réunions et s'y expriment, sans voix délibérative, ou s'y font représenter.

La loi du 6 décembre 2021 comporte diverses dispositions modifiant l'organisation du CPO : ainsi le mandat de ses membres est porté à trois ans renouvelables ; par ailleurs, le rôle de vice-président, attribué à un président de chambre en activité ou honoraire de la Cour des comptes, est précisé et renforcé ; enfin, quatre personnalités qualifiées peuvent également être désignées pour un an par le président du CPO pour éclairer les délibérations – tandis que peuvent s'y faire représenter de nouvelles administrations (DGFiP, DGE, ACOSS).

L'élaboration des rapports du Conseil des prélèvements obligatoires

Le CPO fait appel à des rapporteurs habilités, comme ses membres, à se faire communiquer tous documents, de quelque nature que ce soit. Pour l'exercice de leurs missions, les membres du CPO comme les rapporteurs ont libre accès aux services, établissements, institutions et organismes entrant dans leur champ de compétences. Ceux-ci sont tenus de leur prêter leur concours, de leur fournir toutes justifications et tous renseignements utiles à l'accomplissement de leurs missions.

Les agents de ces services, établissements, institutions et organismes sont déliés du secret professionnel à l'égard du CPO, à l'occasion des études qu'il réalise.

Chaque étude ou enquête est réalisée par un ou deux rapporteurs généraux, qui s'appuient sur les travaux de rapporteurs particuliers choisis en fonction de leur expertise.

Le rapport général comme les rapports particuliers, sont rendus publics et sont consultables sur le site internet www.ccomptes.fr/CPO. Seul le rapport général engage le CPO.

Les rapports du Conseil des prélèvements obligatoires

Septembre 2020	*Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*
Septembre 2019	*La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*
Janvier 2018	*Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages*
Janvier 2017	*Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte*
Décembre 2015	*La taxe sur la valeur ajoutée*
Février 2015	*Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ?*
Mai 2014	*Fiscalité locale et entreprises*
Juillet 2013	*La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes*
Janvier 2013	*Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier*
Février 2012	*Prélèvements à la source et impôt sur le revenu*
Novembre 2011	*L'activité du Conseil des prélèvements obligatoires pour les années 2006 à 2011*
Mai 2011	*Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs*
Octobre 2010	*Entreprises et "niches" fiscales et sociales – Des dispositifs dérogatoires nombreux*
Mai 2010	*La fiscalité locale*
Octobre 2009	*Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*
Mars 2009	*Le patrimoine des ménages*

Novembre 2008	*La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle*
Mars 2008	*Sens et limites de la comparaison des prélèvements obligatoires entre pays développés*
Mars 2008	*Les prélèvements obligatoires des indépendants*
Mars 2007	*La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*

Les notes du Conseil des prélèvements obligatoires

Février 2022	*Note n°3 Baromètre des prélèvements obligatoires en France – Première édition 2021*
Juillet 2021	*Note n°2 Les enjeux pour la France des négociations à l'OCDE sur la taxation des bénéfices des multinationales*
Juillet 2021	*Note n°1 Quel taux pour l'impôt sur les sociétés en France ?*

Le Conseil des prélèvements obligatoires est présidé par M. Pierre MOSCOVICI, Premier président de la Cour des comptes.

Il comprend :

M. Patrick LEFAS, président de chambre honoraire à la Cour des comptes, suppléant le Premier président de la Cour des comptes.

En sont membres :

- *Dominique BAERT, maire de Wattrelos et conseiller maître en service extraordinaire à la Cour des comptes*
- *Alain CHRÉTIEN, maire de Vesoul et président d'agglomération*
- *Samy BENOUDIZ, maire d'Aigremont et dirigeant de sociétés*
- *Pierre COLLIN, conseiller d'État*
- *Patrick WYON, conseiller à la Cour de cassation*
- *Mathilde LIGNOT-LELOUP, conseillère maître à la Cour des comptes*
- *Selma MAHFOUZ, inspectrice générale des finances*
- *Cécilia BERTHAUD, inspectrice générale des finances*
- *Pierre-Louis BRAS, inspecteur général des affaires sociales*
- *Alain BAYET, inspecteur général de l'institut national de la statistique et des études économiques*
- *Pierre BOYER, professeur d'économie à l'École Polytechnique*
- *Frédéric DOUET, professeur de droit à l'université Rouen – Normandie*
- *Lise PATUREAU, professeure d'économie à l'université Paris Dauphine*
- *Rémi PELLET, professeur de droit à l'université de Paris et de Sciences Po Paris*
- *Nathalie MOGNETTI, directrice fiscale de TotalEnergies*
- *Jacques CREYSSEL, délégué national de la fédération des entreprises du commerce et de la distribution*

Le secrétariat du Conseil est assuré par M. Christophe STRASSEL, conseiller maître à la Cour des comptes, secrétaire général du Conseil des prélèvements obligatoires.

Les travaux de secrétariat du conseil sont réalisés par Mme Marie DIAWARA CAMARA, chargée de mission.

Le rapport, présenté par M. Christophe STRASSEL a été délibéré et arrêté au cours des séances des 20 janvier et 2 février 2022.

Les études préliminaires ont été effectuées par :

- *M. Mathias ANDRÉ, administrateur de l'institut national de la statistique et des études économiques*
- *M. Jonas ANNE-BRAUN, inspecteur des finances avec l'appui de M. Tristan GUESDON, ENS Paris, stagiaire*
- *M. Antoine COMTE-BELLOT, auditeur à la Cour des comptes et M. Louis de CREVOISIER, inspecteur des finances, avec l'appui de M. Mathieu BOLARD, ENS Cachan, stagiaire*
- *Mme Pascale DURAN-VIGNERON, rapporteure à la Cour des comptes*

Par ailleurs, ont été auditionnés par le Conseil :

- *M. Antoine BOZIO, directeur de l'institut des politiques publiques*
- *M. Guy GILBERT, professeur d'économie à l'école normale supérieure de Cachan*
- *M. Christophe POURREAU, directeur de la direction de la législation fiscale*
- *M. Farid TOUBAL, professeur d'économie à l'université de Paris-Dauphine et membre du Conseil d'analyse économique*
- *M. Gauthier VERMANDEL, maître de conférences à l'université Paris-Dauphine*

Les études préliminaires, notamment les rapports particuliers, sont des documents de travail n'engageant pas en tant que tels le Conseil des prélèvements obligatoires. Ces études sont consultables sur le site internet www.ccomptes.fr/CPO.

SOMMAIRE

INTRODUCTION 5

CHAPITRE I – CLARIFIER LE DEBAT SUR LES EFFETS REDISTRIBUTIFS DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES 9

I - LA FONCTION DE REDISTRIBUTION DES FINANCES PUBLIQUES 11

A - La redistribution est une fonction économique des finances publiques 11

1 - Les trois fonctions de l'État selon Musgrave 11

2 - La redistribution parmi les objectifs économiques des prélèvements obligatoires 12

B - Les prélèvements obligatoires ont différents effets redistributifs .. 13

1 - Les différents types d'effets redistributifs 13

2 - La redistribution verticale ne s'apprécie pas seulement à l'aune de la progressivité du barème d'un prélèvement 14

C - La fonction de redistribution des budgets publics doit être analysée dans le contexte français 14

1 - Une distribution primaire des revenus moins inégalitaire en France que dans la majorité des pays membres de l'OCDE 15

2 - Des effets sur les inégalités qui concernent l'ensemble des prélèvements 16

3 - Une approche complète de la redistribution doit conduire à apprécier l'impact des prélèvements obligatoires et des dépenses publiques qu'ils financent 17

II - UNE REDISTRIBUTION DES REVENUS QUI BENEFICIE A DEUX TIERS DES MENAGES ... 20

A - Les prélèvements obligatoires sont globalement proportionnels .. 20

B - Les transferts publics contribuent puissamment à la réduction des inégalités 23

III - LA GEOGRAPHIE DE LA REDISTRIBUTION DES REVENUS 24

A - Les grandes villes et particulièrement Paris sont contributeurs nets vers le reste du territoire 24

B - Les différences de revenus entre territoires sont à la base de la redistribution 27

1 - Le lieu de résidence influe sur la redistribution essentiellement pour les ménages aux revenus intermédiaires 27

2 - La composition des revenus primaires explique en partie le profil redistributif des différentes aires urbaines 28

3 - Les types de transferts reçus par les ménages contribuent également à expliquer le profil redistributif des différentes aires urbaines 29

IV - AMELIORER LA LISIBILITE DES INSTRUMENTS DE REDISTRIBUTION ET LA DISPONIBILITE DES DONNEES 30

A - Améliorer la qualité de l'information disponible 31

B - Améliorer la lisibilité des différents instruments de redistribution. 32

CHAPITRE II – AMELIORER L'EFFICACITE DE LA FISCALITE DE L'INNOVATION 35

I - DES INCITATIONS FISCALES JUSTIFIEES PAR LA SITUATION DE L'INNOVATION EN FRANCE ET LES DEFAILLANCES DE MARCHE 37

A - Une recherche de haut niveau et un soutien public important ne doivent pas occulter les faiblesses persistantes de notre système d'innovation..... 37

B - En présence de défaillances de marché, la fiscalité permet de favoriser l'innovation par plusieurs canaux..... 43

II - DES INCITATIONS FISCALES NOMBREUSES EN FAVEUR DE LA RECHERCHE ET DE L'INNOVATION, UN COUT FORTEMENT CROISSANT CONCENTRE SUR LE CIR..... 45

A - Une forte priorité a été donnée aux incitations fiscales à l'innovation dans les vingt dernières années..... 45

B - Dans un ensemble de 14 dispositifs d'aides fiscales à l'innovation le CIR représente 86% du coût total 46

III - UNE PART CROISSANTE DES AIDES PUBLIQUES A LA R&D ET A L'INNOVATION DANS LES PAYS DE L'OCDE SOUS FORME D'INCITATIONS FISCALES..... 48

A - Le montant total des incitations fiscales en faveur de la R&D et l'innovation a fortement augmenté depuis le début des années 2000 au sein de l'OCDE..... 48

B - L'augmentation des montants des aides fiscales se traduit par un soutien significatif aux investissements en R&D 50

IV - DES CONSEQUENCES A TIRER DES EVALUATIONS CONDUITES ET DES EFFORTS CONSENTIS POUR ALLEGER LA FISCALITE DES ENTREPRISES 53

A - Le CIR est un instrument perfectible..... 53

1 - Une efficacité limitée en termes de développement de la R&D privée 53

2 - Un dispositif qui demeure complexe malgré des améliorations récentes 57

B - Peu efficace, le régime fiscal des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets a été révisé en 2019..... 58

C - L'évaluation du dispositif JEI souligne un effet globalement positif sur l'emploi en R&D, mais limité dans le temps 59

D - Les évolutions récentes de la fiscalité des sociétés amènent à s'interroger sur l'intensité des dispositifs fiscaux en faveur de l'innovation..... 60

V - REEXAMINER LES INCITATIONS FISCALES EN FAVEUR DE L'INNOVATION EN TERMES D'EFFICIENCE, D'EVALUATION ET DE PILOTAGE..... 60

A - Plusieurs scénarios d'évolution du CIR sont de nature à améliorer son efficience 61

1 - Trois scénarios d'évolution du CIR 61

2 - Un impact budgétaire variable en fonction des options retenues 63

B - Le dispositif JEI et le crédit d'impôt innovation gagneraient à être rationalisés 65
C - Les aides fiscales à l'innovation pourraient être mieux articulées avec le pilotage global de la politique publique de l'innovation 66
D - L'évaluation des dispositifs fiscaux d'incitation à l'innovation pourrait être complétée et systématisée..... 67

CHAPITRE III – FAVORISER LE CONSENTEMENT A LA FISCALITE SUR L'ENERGIE..... 69

I - L'ACCEPTATION DE LA FISCALITE ENERGETIQUE EN FRANCE : TROIS BLOCAGES 72
A - La fiscalité indirecte est historiquement impopulaire et la fiscalité incitative demeure mal comprise 72
B - La fiscalité énergétique pèse inégalement sur les contribuables ... 75
1 - La fiscalité énergétique présente des effets distributifs importants..... 76
2 - Certains ménages, dont le nombre est difficile à déterminer, apparaissent comme des « prisonniers énergétiques » à qui un alourdissement net de la fiscalité énergétique est insupportable 81
C - L'ambiguïté des objectifs poursuivis par la fiscalité énergétique est un facteur important d'affaiblissement de son acceptation 83
1 - La fiscalité environnementale possède *de facto* une double fonction d'orientation des comportements et de rendement budgétaire 83
2 - La double fonction de la fiscalité environnementale réduit son acceptabilité 84
3 - Une plus grande transparence dans l'affectation des recettes de la fiscalité environnementale aide à améliorer son acceptabilité..... 85
II - LES CONDITIONS D'UNE FISCALITE ENERGETIQUE ACCEPTABLE : TROIS CHOIX A OPERER 88
A - Augmenter globalement le prix de l'énergie ou seulement le prix de certaines énergies ?..... 88
1 - L'exemple suédois témoigne d'une stratégie réussie, orientée vers la mise en place d'alternatives aux énergies carbonées 88
2 - La stratégie française et européenne est davantage orientée vers un objectif de sobriété énergétique 90
B - Affecter les recettes fiscales issues de la fiscalité environnementale à des investissements « verts » ou à la compensation des pertes de pouvoir d'achat des plus modestes ?..... 91
1 - L'affectation des revenus de la fiscalité environnementale à des investissements verts » améliore l'acceptation de ces prélèvements 91
2 - L'affectation des recettes de la fiscalité énergétique au soutien du pouvoir d'achat des ménages a des vertus 94
3 - Le recyclage de la fiscalité environnementale est déjà largement pratiqué dans de nombreux pays étrangers..... 96
C - Une fiscalité carbone différenciée ou uniforme ?..... 98
1 - La fiscalité énergétique est très hétérogène selon les acteurs et les types d'activité 98
2 - Des effets ambigus 100

III - LES CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE D'UNE FISCALITE ENERGETIQUE ACCEPTABLE : TROIS LEVIERS 102

A - Lever les blocages à l'acceptation de la fiscalité environnementale 102

B - Assurer la cohérence de la fiscalité environnementale avec le système socio-fiscal et les autres instruments de politique environnementale..... 103

C - Égaliser les règles du jeu environnementales entre producteurs européens et non européens dans une économie mondialisée : la taxe carbone aux frontières..... 104

CONCLUSION 107

RAPPEL DES RECOMMANDATIONS DU CPO..... 113

INTRODUCTION

Le présent rapport s'efforce de tirer, au plan fiscal, les premières conséquences d'une crise qui n'est pas encore parvenue à son terme. La pandémie de Covid 19, qui s'est déclarée en Chine à la fin de l'année 2019 pour se propager ensuite au reste du monde, continue en effet de peser sur les économies et les sociétés, et les restrictions qu'elle a entraînées pour les libertés individuelles et économiques sont encore très prégnantes, conjuguant au gré des données de santé publique des degrés variables de restriction. Toutefois, au moment où le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) adopte le présent rapport, des facteurs économiques encourageants dominent : dans la plupart des pays membres de l'OCDE, la production est revenue à son niveau de 2019 et, contrairement aux craintes qui s'étaient exprimées au début de l'année 2020, le chômage a recommencé à baisser, repassant même dans la zone euro au-dessous de son niveau d'avant-crise (il s'établissait ainsi en octobre 2021 à 7,3 % de la population active contre 7,4 % en octobre 2019). La France a suivi le même mouvement, avec un taux de 8,1 % de la population active hors Mayotte (au sens du BIT) au 3ème trimestre 2021 contre 8,4 % au 3ème trimestre 2019. Les tensions inflationnistes s'avèrent cependant plus fortes et plus persistantes que prévu il y a quelques mois.

Même si elle est en passe d'être surmontée, cette crise laissera des traces profondes dans l'économie mondiale. Tout d'abord, l'importance des efforts budgétaires consentis pour en amortir les effets a entraîné une augmentation inédite des dettes publiques : en l'espace de deux ans, celles-ci ont progressé de près de 20 points de PIB dans les pays de l'OCDE, atteignant 100 % à la fin 2021 (116,3 % en France à la fin du troisième trimestre selon les données de l'INSEE) contre 80 % en 2019 (99 % en France). L'Agence France Trésor prévoit d'émettre 260 Md€ de dette à moyen et long terme en 2022, soit un montant similaire à 2020 et 2021. Par ailleurs, la désorganisation de la production qui a résulté de la crise sanitaire a entraîné des pénuries d'approvisionnement qui ont fortement contraint l'offre dans certains secteurs (électronique, automobile...), ce qui a contribué à la résurgence de l'inflation. La hausse des prix s'établira ainsi à 4,9 % en moyenne dans les pays de l'OCDE en 2021 (2,8 % en France) et ne devrait revenir à un niveau inférieur à 3 % qu'à l'horizon 2024. Cette situation contribue à renforcer les inquiétudes concernant le pouvoir d'achat des ménages les plus modestes, dans un contexte de creusement des inégalités de revenus et de patrimoine observé, à des degrés divers,

dans la plupart des pays de l'OCDE depuis trois décennies. Enfin, la crise a accéléré des mutations économiques et sociétales dont certaines étaient engagées depuis plusieurs années mais restaient encore peu visibles : tournant dans la prise de conscience des défis environnementaux, développement du télétravail, retour des préoccupations de localisation des activités productives, notamment lorsqu'elles contribuent à asseoir ou reconquérir une souveraineté économique.

Dans ce contexte, le défi des politiques publiques est triple : il s'agit d'abord de sortir des dispositifs d'urgence mis en place pendant la phase aigüe de la pandémie ; il faut ensuite intervenir pour renforcer le potentiel de croissance des économies, fragilisé par la crise ; il convient enfin de s'assurer de la soutenabilité des diverses évolutions en cours, tant du point de vue de l'endettement public que de la transition énergétique et climatique et de la situation des inégalités. Dans ce contexte, la politique fiscale, sans être exclusive d'autres instruments comme les dépenses publiques ou la réglementation, jouera un rôle déterminant au cours des années à venir. En effet, elle est un instrument d'orientation des comportements économiques, qu'il s'agisse de dissuader certains comportements par une plus forte taxation (les activités polluantes) ou au contraire d'en encourager d'autres (les investissements en formation ou l'innovation) par des allégements fiscaux ; elle est l'un des leviers mobilisables par les pouvoirs publics pour agir sur le niveau des inégalités en opérant une certaine redistribution des richesses ; enfin, elle assure le financement des administrations et des politiques publiques et garantit la confiance des investisseurs dans la capacité à lever l'impôt et, par voie de conséquence, la soutenabilité de la dette publique.

Pour autant, l'utilisation de la politique fiscale dans la période qui vient n'est pas sans contraintes ni sans difficultés. Tout d'abord, les différents objectifs poursuivis par les instruments fiscaux peuvent être contradictoires entre eux : ainsi, dans une période de sortie de crise, il convient de privilégier la compétitivité des entreprises et de baisser certains prélèvements, ou au contraire de maintenir le niveau des prélèvements pour accélérer la réduction des déficits publics, la transition écologique et le financement des services publics. De la même façon, comment articuler la montée en puissance des dispositifs de fiscalité environnementale qui risquent de peser fortement sur les ménages les plus modestes, sans affaiblir le rôle de redistribution des prélèvements obligatoires ? Ces conflits d'objectifs en matière de politique fiscale existent dans tous les pays, mais sont aggravés en France par le nombre élevé des prélèvements obligatoires et leur forte instabilité dans le temps. Une autre contrainte pesant sur la politique fiscale française réside dans le niveau des prélèvements obligatoires, qui est la contrepartie du périmètre des politiques publiques et de l'organisation du système de retraites :

représentant 44,5 % du PIB en 2020 selon l'INSEE et même 47,5% pour Eurostat[1], ce niveau est significativement plus élevé que la moyenne de la zone euro (41,8 % du PIB selon Eurostat). Une telle situation ne laisse donc que peu de marges de manœuvre pour faire varier le niveau des prélèvements obligatoires au cours des prochaines années : ceux-ci pourront difficilement être augmentés, tant en raison des contraintes de compétitivité que de celles liées à l'acceptabilité des prélèvements ; mais ils ne pourront pas davantage faire l'objet d'une baisse significative, en raison de la nécessité de réduire les déficits publics, de maintenir un niveau élevé de services publics et de protection sociale et de financer la transition écologique. De ce fait, les décisions des années à venir en matière de politique fiscale concerneront probablement davantage la structure et la répartition des prélèvements obligatoires que leur niveau.

C'est en s'efforçant de tenir compte de ces contraintes que le CPO a choisi de consacrer sa réflexion, dans le cadre du présent rapport, à trois problématiques qui lui sont apparues essentielles dans le contexte de la sortie de crise : **les inégalités sociales et territoriales, l'innovation et l'environnement**. Il s'agit bien sûr d'un choix comportant une part d'arbitraire : d'autres sujets seront à l'ordre du jour des politiques publiques dans les années à venir, comme la question du développement des compétences et de la formation, le vieillissement de la population ou la santé. Les trois sujets retenus pas le CPO ont toutefois en commun de se trouver directement dans le champ d'action des politiques fiscales. La fiscalité constitue un instrument majeur de redistribution, que celle-ci concerne les revenus ou le patrimoine : de fait, même si le système de prélèvements obligatoires n'est pas le seul instrument de redistribution des richesses (les dépenses de transfert contribuent souvent de manière plus décisive à cet objectif), son action redistributrice contribue fortement au sentiment de justice fiscale et concourt, *in fine*, au consentement à l'impôt. L'innovation fait l'objet de nombreux dispositifs fiscaux incitatifs, au premier rang desquels le crédit d'impôt recherche, dépense fiscale dont le coût pour le budget de l'État s'élève à plus de 6 Md€ soit près de deux fois le budget du CNRS. Enfin la fiscalité est au cœur des politiques visant à limiter le changement climatique, en mettant en œuvre un système d'incitations qui vise à réduire les émissions de carbone et à favoriser l'utilisation de sources d'énergie alternatives.

Le présent rapport se compose de trois parties :

- la première partie traite des inégalités sociales et territoriales. Se fondant sur une revue de la littérature académique la plus récente et des

[1] La définition des prélèvements obligatoires utilisée par Eurostat diffère légèrement de celle de l'INSEE dans la mesure où l'organisme européen ne déduit pas les crédits d'impôt du montant des recettes fiscales.

travaux originaux, le CPO montre que le caractère redistributif de notre système de prélèvements obligatoires ne doit pas être apprécié indépendamment des dépenses de transfert qu'il finance. Avant transferts, la part que représentent ces prélèvements dans le revenu des ménages est plus élevée pour les plus modestes que pour les plus aisés. En revanche, l'analyse de l'impact global des prélèvements obligatoires et des dépenses de transfert montre que notre système fiscal et social est très redistributif et soutient fortement le revenu disponible des plus modestes. Au plan territorial, il apparaît que l'Ile-de-France est contributrice nette, alors que toutes les autres régions sont, soit neutres au regard de la redistribution, soit bénéficiaires nettes. S'appuyant sur ces constats, le CPO esquisse des pistes pour améliorer la lisibilité des outils fiscaux redistributifs et mieux mettre en évidence leur contribution à la réduction des inégalités ;

- **la deuxième partie s'attache à tracer des pistes pour une refonte de la fiscalité de l'innovation**. La capacité de nos économies à innover est le déterminant essentiel de leur potentiel de croissance. Or, en France comme dans les autres pays de l'OCDE, les incitations fiscales sont l'un des instruments privilégiés de soutien à l'innovation. La France se distingue toutefois par l'importance d'un dispositif (le crédit d'impôt recherche), l'émiettement des autres dispositifs et une efficacité d'ensemble discutable au vu des études académiques les plus récentes. Une rationalisation de ces instruments apparaît donc souhaitable, dès lors qu'elle permettrait de renforcer l'innovation sur les sujets-clés de la croissance de demain : l'investissement digital et l'investissement climatique ;

- **la troisième partie porte sur la fiscalité de l'énergie**. Le CPO n'a pas considéré utile de revenir sur l'urgence d'une taxation des émissions de carbone et le niveau souhaitable de cette taxation. Il avait, au demeurant, largement abordé ces questions dans son rapport de 2019 intitulé « la fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique ». L'optique retenue dans le présent rapport résulte des enseignements tirés de la crise des « gilets jaunes » et se concentre sur les conditions d'acceptabilité d'une hausse de la fiscalité de l'énergie compatible avec l'urgence climatique, le CPO s'étant efforcé d'explorer les mesures de nature à bâtir un consensus à ce sujet.

Le CPO en tire, en conclusion, un certain nombre d'orientations et de recommandations. Il reviendra ultérieurement sur d'autres sujets comme la refonte de la fiscalité locale rendue nécessaire par la suppression de la taxe d'habitation, les impôts de production, les prélèvements sur le capital des ménages et la fiscalité de l'immobilier parallèlement à ses travaux sur les principaux impôts.

Chapitre I – Clarifier le débat sur les effets redistributifs des prélèvements obligatoires

La question des inégalités[2] est devenue, au cours des dernières décennies, un thème majeur du débat public. L'ensemble des enquêtes d'opinion confirme la montée des préoccupations concernant la distribution des revenus ou des patrimoines. Ainsi, l'Eurobaromètre réalisé en décembre 2020 pour le Parlement européen montre que les inégalités sont devenues la priorité majeure des citoyens européens (48 %), devant la lutte contre le terrorisme (35 %), l'accès à une éducation de qualité (33 %) et le changement climatique (32 %)[3]. Une tendance identique est observable en France : ainsi, selon une enquête d'opinion annuelle menée par le ministère des Solidarités et de la Santé[4], plus des trois quarts des Français considèrent désormais la société comme étant « plutôt injuste », cette part n'ayant cessé de croître depuis le début des années 2000. Par ailleurs, 50 % des Français estiment que la société est « plutôt inégalitaire » et 28 % « très inégalitaire ». Plus révélatrice encore est l'augmentation continue depuis le début des années 2000 de la part de Français qui estiment que les inégalités vont « plutôt augmenter » à l'avenir, cette part passant de 60 % à plus de 80 %.

Le retour des inégalités au premier plan des préoccupations n'est pas qu'une question de perception. Elle correspond à un retournement réel de l'évolution des inégalités : alors que la période des Trente Glorieuses avait

---

[2] Ce chapitre s'appuie notamment sur le rapport particulier « Les prélèvements obligatoires au regard des enjeux redistributifs », rédigé pour le CPO par Mathias André, administrateur de l'INSEE. Il est disponible sous le lien suivant : https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2022-02/20220209-rapport-particulier-redistribution.pdf

[3] Cf. Eurobaromètre, février 2021 ; https://www.europarl.europa.eu/at-your-service/files/be-heard/eurobarometer/2020/parlemeter-2020/en-key-findings.pdf

[4] Baromètre d'opinion DREES, année 2018.

été caractérisée par un rapprochement marqué des revenus et des patrimoines dans les pays de l'OCDE, notamment sous l'effet de la distribution des forts gains de productivité aux salariés, du développement de l'Etat providence, de l'inflation qui pénalise la constitution des patrimoines et d'une fiscalité très redistributive - à tel point que des économistes ont appelé cette période « la grande compression »[5] -, le tournant des années 1980-90 s'est traduit par une inversion de cette tendance. L'économiste américain Paul Krugman a appelé « grande divergence » cette résurgence des inégalités qui a concerné l'ensemble des pays de l'OCDE, même si elle a été nettement plus marquée aux États-Unis qu'en Europe et particulièrement en France.

Toutefois, les inégalités ressenties aujourd'hui par les Français ne concernent pas que les revenus ou le patrimoine. Elles englobent de plus en plus le territoire : la dynamique de métropolisation qui a marqué les dernières décennies a eu pour corollaire une baisse d'attractivité d'autres parties du territoires, zones rurales ou périurbaines, qui alimente parfois un sentiment de relégation. Face à cette évolution, les pouvoirs publics disposent d'instruments pour agir. En effet, les budgets publics sont en mesure d'influer de manière considérable sur l'ampleur des inégalités, à travers la répartition des dépenses publiques entre les différentes catégories de ménages ou grâce aux effets distributifs des prélèvements obligatoires.

L'objet du présent chapitre est de mettre en évidence l'effet redistributif des prélèvements obligatoires, tant pour ce qui est des inégalités sociales que territoriales. Seule la question de la redistribution des revenus est abordée à ce stade. La question essentielle de la fiscalité du patrimoine et notamment celle des droits de succession, que le CPO a traitées dans un rapport publié en janvier 2018 intitulé « *Les prélèvements sur le capital des ménages* », fera l'objet d'un nouvel examen dans un travail ultérieur.

Une première partie rappelle les grands concepts utilisés pour évoquer la question de la redistribution. La deuxième partie montre que le système fiscalo-social mis en œuvre en France opère une redistribution en faveur des deux tiers des ménages. Une troisième partie montre que cette redistribution des revenus a un fort impact territorial, la région parisienne étant la principale contributrice nette à la redistribution. Le rapport en tire une série de recommandations visant à clarifier l'utilisation des instruments disponibles pour faire évoluer la redistribution.

---

[5] Goldin & Margo, The Great Compression: The Wage Structure in the United States at Mid-century, *Quarterly Journal of Economics*. Vol. 107 (1992), pages 1-34.

I - La fonction de redistribution des finances publiques

Les dépenses et les recettes publiques ont des propriétés redistributives : elles modifient la répartition primaire des revenus et des patrimoines, selon qu'elles sont conçues à cet effet ou que, sans se voir assigner un objectif redistributif, elles affectent néanmoins les ménages de manière différenciée. Des travaux statistiques comme ceux permettant d'établir des « comptes nationaux distribués » servent de base à l'étude des caractéristiques de cette fonction de redistribution.

A - La redistribution est une fonction économique des finances publiques

Du fait de la fonction de redistribution des revenus qui échoit à l'Etat la redistribution est un des objectifs économiques des prélèvements obligatoires.

1 - Les trois fonctions de l'État selon Musgrave

L'économiste américain Richard Musgrave a établi en 1959 une typologie qui attribue à la puissance publique trois grandes fonctions économiques :

- **Allocation des ressources** : l'État effectue des dépenses pour entretenir son administration et pour financer des biens collectifs tels que l'activité de défense et les infrastructures routières ;

- **Redistribution des revenus** : par la fiscalité et les dépenses publiques, l'État modifie la répartition des revenus et les patrimoines des différents agents économiques ;

- **Stabilisation de la conjoncture** : l'État conduit des politiques contra-cycliques en relançant l'activité face à une dépression par une baisse de la fiscalité et en restreignant les dépenses publiques face à l'inflation.

Ces trois fonctions sont distribuées entre les différents niveaux d'administration publique. Si la fonction d'allocation est partagée entre l'État et les collectivités territoriales en raison du rôle joué par ces dernières en matière d'investissement public, les fonctions de stabilisation et de redistribution (entre ménages) sont traditionnellement attribuées à l'État central (ou fédéral) et aux administrations de sécurité sociale.

2 - La redistribution parmi les objectifs économiques des prélèvements obligatoires

Les prélèvements obligatoires (PO) peuvent se voir fixer trois grands types d'objectifs :

- la **redistribution**, qui traduit la capacité des PO à réduire, à augmenter ou à laisser inchangées les inégalités de revenus et de patrimoine ;

- le **rendement**, qui correspond à la capacité des PO à générer des recettes pour financer les budgets des administrations publiques ;

- l'**efficacité économique**, à savoir la capacité à créer des incitations visant à modifier les comportements des agents économiques générateurs d'externalités.

Même s'ils poursuivent différents objectifs, qui peuvent éventuellement être contradictoires entre eux, les prélèvements obligatoires ont tous des effets redistributifs, qu'ils soient neutres, progressifs ou dégressifs.

Définition des prélèvements au regard de la progressivité

Il existe deux définitions possibles de la progressivité d'un prélèvement : un prélèvement est progressif par rapport au revenu lorsque son taux marginal croît avec le niveau de revenu, mais on peut également retenir une définition plus large selon laquelle un prélèvement est progressif par rapport au revenu lorsque le taux moyen de prélèvement croît avec le revenu.

Si le taux moyen représente une fraction constante du revenu, il s'agit d'un prélèvement proportionnel à ce dernier.

A l'inverse, un prélèvement est qualifié de dégressif (ou de régressif) si son taux moyen d'imposition décroît avec le revenu.

Ainsi, peuvent être considérés comme *progressifs* l'impôt sur le revenu (IR), l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), bien que son barème soit progressif non par rapport au revenu mais par rapport au patrimoine[6], ou les droits de mutation à titre gratuit (DMTG), bien que leur progressivité soit fonction du montant du patrimoine transféré et non du revenu ou du patrimoine des donataires ou des bénéficiaires.

[6] Ceux qui en sont redevables sont généralement des personnes qui disposent de revenus se situant dans le haut de la distribution des revenus, même si ce n'est pas nécessairement le cas.

Peuvent être considérés comme des prélèvements proportionnels au revenu : la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), et d'une façon générale, les cotisations sociales.

Enfin, peuvent être considérés comme des prélèvements régressifs par rapport au revenu la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les accises et, plus généralement, tous les droits fixes. Les prélèvements les plus dégressifs sont les accises et les droits fixes (taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques - TICPE -, taxes et prélèvements sur le tabac, sur l'alcool...

B - Les prélèvements obligatoires ont différents effets redistributifs

1 - Les différents types d'effets redistributifs

Deux grandes catégories de redistribution sont traditionnellement distinguées :

- la **redistribution verticale** qui consiste à réduire les inégalités entre ménages ayant des niveaux de vie différents ;

- la **redistribution horizontale** qui consiste à établir une redistribution entre des ménages de même niveau de richesse, selon un critère autre que le revenu ou le patrimoine. Il peut ainsi s'agir de la composition du ménage, de l'âge, d'une situation de handicap, d'une résidence dans une zone géographique particulière, du statut d'activité, etc. Les effets de redistribution horizontale reposent par construction sur les périmètres des assiettes dont dépendent les prélèvements ainsi que de leur barème de calcul. Ils sont également une conséquence des déterminants socio-économiques de ces assiettes. Ainsi, un ménage de composition familiale identique, disposant des mêmes revenus et possédant le même patrimoine, sera différemment imposé selon son lieu de vie si des règles fiscales prévoient la possibilité d'une variation du niveau d'imposition selon des critères géographiques.

Les effets redistributifs d'une dépense ou d'un prélèvement peuvent aussi être appréciés selon d'autres dimensions, spatiale et inter-temporelle :

- la **redistribution spatiale** concerne les dispositions particulières relatives à différentes zones géographiques. De nombreux mécanismes fiscaux ont pour objet d'assurer ce type de redistribution spatiale. Il en va ainsi de l'existence de zones franches, des régimes fiscaux dérogatoires

applicables en Corse ou dans les collectivités d'outre-mer, dans les zones franches urbaines (ZFU) ;

- la **redistribution inter-temporelle** se concentre sur la façon dont le prélèvement modifie les revenus selon un axe temporel, par exemple en prélevant aujourd'hui pour redistribuer plus tard, comme le font les régimes de retraite par répartition.

2 - La redistribution verticale ne s'apprécie pas seulement à l'aune de la progressivité du barème d'un prélèvement

Un impôt proportionnel, donc non progressif, peut être redistributif sur le plan vertical s'il porte sur des revenus concentrés sur la partie supérieure de la distribution des revenus. Par exemple, un impôt sur le patrimoine aura des effets redistributifs, sans pour autant être nécessairement progressif, parce que les ménages qui disposent des plus hauts revenus détiennent, en moyenne, plus de patrimoine que ceux qui disposent de plus faibles revenus.

A l'inverse, un impôt dont le barème est progressif peut avoir des propriétés redistributives limitées. Par exemple, si le barème est proportionnel dans la majeure partie de la distribution des revenus, puis très progressif à partir d'un niveau que n'atteignent que peu de redevables, ses effets redistributifs seront faibles.

Dès lors la progressivité de l'impôt appréciée à l'aune de son barème n'est que l'une des trois composantes de sa capacité redistributive, laquelle dépend également de son assiette et du poids de l'impôt rapporté au produit intérieur brut (PIB).

C - La fonction de redistribution des budgets publics doit être analysée dans le contexte français

L'intensité de la redistribution opérée par les budgets publics ne peut être évaluée sans connaître la distribution primaire des revenus, qui apparaît moins inégalitaire en France que dans une majorité de pays de l'OCDE (1). Les prélèvements qui s'appliquent aux différentes catégories de revenus ont tous un effet sur la distribution des revenus, même s'ils ne poursuivent pas tous explicitement un objectif de redistribution (2). Toutefois, l'analyse de la fonction de redistribution n'a de sens que si elle prend en compte à la fois les prélèvements obligatoires et les dépenses publiques qu'ils permettent de financer (3).

1 - Une distribution primaire des revenus moins inégalitaire en France que dans la majorité des pays membres de l'OCDE

Le caractère redistributif des budgets publics doit être analysé à partir de la situation des revenus primaires, c'est-à-dire des revenus perçus par les ménages avant paiement des impôts et cotisations sociales et perception des revenus de transfert.

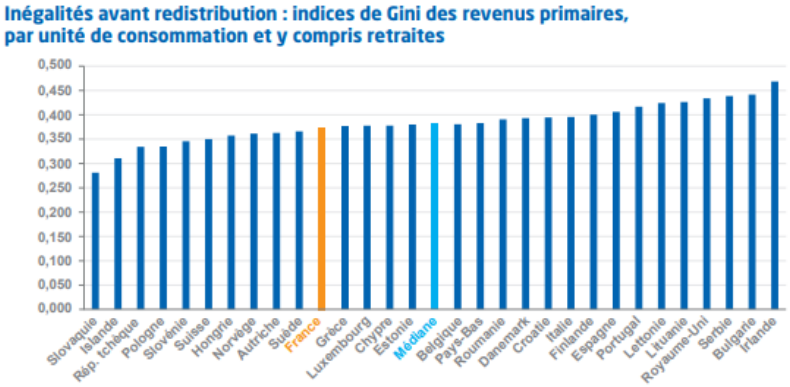
La mesure des revenus primaires

Différentes notions de revenus primaires peuvent être comparées. La comptabilité distributionnelle construite par l'Insee compare des « revenus élargis » qui contribuent au revenu national en incluant notamment le revenu des administrations publiques et des entreprises. Ces travaux permettent de meilleures comparaisons internationales. Cependant les études empiriques qui se conforment à ce cadre d'analyse sont encore peu nombreuses. Adoptant une approche du revenu primaire plus restreinte, les travaux de l'OCDE privilégient les revenus de marchés, qui intègrent les salaires, les revenus des indépendants et du patrimoine. Un rapport récent (Rousselon et Viennot, « Inégalités primaires, redistribution : comment la France se situe en Europe », France Stratégie, 2020)[7] y ajoute les revenus de remplacement que sont les retraites.

En prenant comme critère l'indice de Gini, ces travaux montrent que la France se situe dans le premier tiers des pays aux inégalités de revenus primaires les plus faibles.

[7] https://www.strategie.gouv.fr/publications/inegalites-primaires-redistribution-france-se-situe-europe.

Graphique n° 1 : Inégalités de revenu primaire par unité de consommation dans les pays de l'OCDE (source : France stratégie)



Lecture : en France, l'indice de Gini calculé sur les revenus primaires des ménages atteint 0,374, pour 0,380 en médiane. L'accès aux données sur l'Allemagne n'a pas été autorisé par l'institut national Destatis.

Source : données EU SILC et calculs France Stratégie.

Les inégalités sont plus faibles que dans les autres pays, à la fois pour les revenus d'activité et au regard du cycle de vie entre les groupes d'âge. De façon similaire aux autres pays, les faibles revenus des personnes seules et la situation des familles monoparentales aggravent les inégalités primaires.

2 - Des effets sur les inégalités qui concernent l'ensemble des prélèvements

Considéré dans sa globalité, le système de prélèvements articule entre eux de nombreux impôts, taxes ou cotisations dont l'assiette et les barèmes diffèrent. Le tableau n° 1 ci-dessous rappelle les caractéristiques des principaux prélèvements et en propose une typologie synthétique.

Tableau n° 1 : Prélèvements obligatoires en 2018 selon la nature du calcul et l'échelle territoriale

Prélèvements	Montant (Md€)	Part dans les PO	Assiette	Barème	Échelle
Cotisations sociales	381,0	36,0%	revenus	proportionnel	Nationale
TVA (brute)	168,9	16,0%	consommation	proportionnel	Nationale
CSG	125,3	11,8%	revenus	proportionnel	Nationale
IR	73,8	7,0%	revenus	progressif	Nationale
Taxes foncières	35,0	3,3%	patrimoine	proportionnel	Locale

TICPE	31,8	3,0%	consommation	proportionnel	Nationale
IS	28,5	2,7%	bénéfices	progressif	Nationale
Taxes tabac, boissons, assurance	27,7	2,6%	consommation	proportionnel	Nationale
CVAE + CFE	21,1	2,0%	VA et patrimoine	proportionnel	Locale
TH	16,8	1,6%	patrimoine	proportionnel	Locale

Champ : prélèvements dépassant 1,5% de part dans les PO (total dépassant 80% du total).

Source : Comptes nationaux - Base 2014, Insee ; calculs des auteurs du RP n°3.

Il en ressort que les différents prélèvements poursuivent des objectifs hétérogènes en termes de redistribution. Si l'IR ou l'ISF transformé en IFI poursuivent à titre principal un objectif de redistribution verticale en s'appuyant sur des barèmes progressifs, tel n'est pas le cas de nombreux autres impôts et taxes comme la fiscalité locale (TH, TFPB, TFPNB, TEOM, CVAE), la CSG, la TVA ou encore la fiscalité écologique. Néanmoins, tous les prélèvements sont susceptibles de déformer la distribution des revenus primaires. C'est notamment le cas de la TVA qui, bien qu'elle apparaisse comme un impôt proportionnel malgré les taux réduits sur les produits de première nécessité, affecte davantage les ménages les plus modestes, qui consomment la totalité de leurs revenus, que les ménages les plus aisés, qui en épargnent une partie.

Les prélèvements directs, qu'ils soient fiscaux ou sociaux, s'appliquent à des distributions primaires du revenu et du patrimoine. Le profil, plus ou moins concentré, de ces distributions primaires a donc une influence directe à la fois sur le niveau des inégalités après redistribution et sur l'ampleur de la réduction des inégalités.

3 - Une approche complète de la redistribution doit conduire à apprécier l'impact des prélèvements obligatoires et des dépenses publiques qu'ils financent

Les travaux sur les comptes nationaux distribués permettent d'éclairer le débat public sur l'utilité des prélèvements et d'en étudier les conséquences redistributives. Ils visent à répondre à deux séries de questions d'apparence simple : Qui paie quoi et combien ? Qui reçoit quoi et sous quelle forme ?

Les comptes nationaux distribués et l'étude de la distribution du revenu national

De nombreux travaux ont cherché à mesurer les effets redistributifs des transferts publics, mais aucun ne couvre encore la totalité du champ des transferts. La méthode utilisée par l'Insee s'appuie sur la construction de « comptes nationaux distribués ».

La comptabilité distributionnelle vise à étudier la redistribution et la réduction des inégalités opérées par l'ensemble des composantes du revenu national et des transferts, tous secteurs institutionnels confondus. En produisant les comptes nationaux distribués, elle analyse la répartition entre les ménages de l'ensemble des composantes du revenu national. Ainsi, ils permettent de prolonger les travaux sur la redistribution qui intègrent les transferts « en nature » et les services publics individualisables, mais sans couvrir les services publics collectifs, les taxes sur la production et la consommation, ni l'imposition des sociétés.

Le revenu national joue un rôle central dans les comptes nationaux distribués. Égal à la somme de tous les revenus primaires des secteurs institutionnels de la comptabilité nationale attribuables aux ménages résidant en France, il définit ainsi le revenu primaire élargi, prenant la forme d'un revenu national avant transferts. Il inclut notamment les cotisations versées par les employeurs et les bénéfices réalisés par les entreprises, qu'ils soient ou non distribués aux actionnaires sous forme de dividendes. Ce revenu national est net de consommation de capital fixe (CCF) afin de s'approcher au mieux de la notion de redistribution du compte de revenu et non du compte de patrimoine.

Au total, le revenu national était égal à 1 982 milliards en 2018. Ces montants agrégés sont identiques avant et après les opérations de redistribution des administrations publiques. En effet, tout ce qui est prélevé d'un côté est redistribué d'un autre côté, sous la forme de prestations en espèces ou « en nature » et de dépenses collectives. La finalité des comptes nationaux distribués est de voir comment se répartit ce revenu national avant prise en compte de l'action publique et comment il est distribué après. L'étude de la redistribution ainsi élargie permet de répondre notamment à la question suivante : comment les transferts publics contribuent-ils à réduire ou à augmenter les inégalités ?

Pour ce faire, il s'agit de mesurer comment sont ciblées les dépenses publiques et comment sont distribués les prélèvements qui les financent. Le rapprochement des données microéconomiques permet de distribuer l'ensemble des composantes du revenu national. Dans ces travaux, les revenus et les transferts sont distribués par catégorie de ménages dont les individus qui les composent sont classés au préalable en fonction de leur niveau de vie, mesuré par leur revenu disponible par unité de consommation. Le revenu disponible est le concept central de l'étude de la redistribution, car il est à la fois le plus proche du ressenti des ménages et celui qui est directement observable dans les données fiscales et sociales.

Afin d'y répondre, l'Insee a publié en février 2021 un rapport d'experts sur la mesure des inégalités et de la redistribution[8] qui aboutit à l'estimation d'un prototype de comptes nationaux distribués.

Ce rapport fournit des résultats sur l'année 2018[9]. Le tableau n° 2, qui est issu de ce travail, présente les contributions respectives des différentes catégories de recettes publiques et de dépenses publiques à la réduction des inégalités, mesurée notamment par l'indice de Gini[10].

Tableau n° 2 : Effet sur la réduction des inégalités de revenus de l'ensemble des transferts (source : Insee)

► 8. Décomposition de la contribution à la réduction des inégalités avant et après transferts

	en % du revenu national net	Indice de Gini			Palma T10/B40	Ratio (100-S80)/S20
		Niveau	Contribution à la réduction			
			en niveau	en %		
Revenu avant transferts	**100,0**	**0,38**			**1,84**	**7,57**
Taxes sur les produits et la production	– 16,4	*0,19*	*– 0,03*	– 15,4	*0,66*	*2,58*
Impôts sur les revenus et le patrimoine	– 15,5	*0,59*	*0,03*	15,6	*6,27*	*28,16*
Cotisations sociales	– 24,1	*0,34*	*– 0,01*	– 4,8	*1,38*	*6,69*
dont cotisations retraites	*– 13,0*	*0,38*	*0,00*	*– 0,3*	*1,66*	*10,48*
Revenu primaire après prélèvements	**45,1**	**0,42**				**10,16**
Transferts en espèces	25,5	*0,11*	*0,07*	33,4	*0,44*	*1,82*
Retraites	16,9	0,26	0,02	10,1	0,79	5,12
Autres transferts sociaux en espèces	8,6	– 0,18	0,05	23,3	0,15	0,46
Revenu disponible[1]	**69,4**	**0,29**			**1,17**	**4,54**
Transferts en nature	20,6	*– 0,12*	*0,10*	50,4	*0,15*	*0,57*
Dépenses collectives[2]	7,8	*– 0,03*	*0,03*	15,6	*0,22*	*7,04*
Autres transferts	2,3	*– 0,01*	*0,01*	4,3	*0,25*	*1,00*
Niveau de vie élargi	**100,0**	**0,18**	**0,21**	**100,0**	**0,79**	**2,36**

1 Y compris profit non distribués ► encadré 3.
2 Y compris épargne des administrations publiques nette de consommation de capital fixe (CCF).
Note : les indices de Gini sont calculés à partir des montants agrégés par dixième. Cette approximation se justifie par les propriétés linéaires de l'indicateur sur des variables continues. Aucun reclassement n'est réalisé selon les lignes du tableau, les dixièmes de population sont calculés à partir du revenu disponible par unité de consommation.
Lecture : l'indice de Gini des impôts sur les revenus et le patrimoine est de 0,59, supérieur de 0,21 à celui du revenu avant transferts, ce qui indique que ce transfert est progressif. Il contribue à réduire les inégalités à hauteur de 0,03 (égal à 0,21 multiplié par le poids de ces impôts, 15,5 %). Cela correspond à une contribution de 15,4 % à la baisse de 0,21 de l'indice de Gini liée à la redistribution.
Champ : France.
Source : Comptes nationaux distribués 2018 ; calcul des auteurs.

Il résulte de cette analyse que les prélèvements obligatoires pris dans leur globalité ne concourent pas à la réduction des inégalités : alors que les impôts sur le revenu et sur le patrimoine contribuent à une réduction des inégalités se traduisant par une baisse de 0,03 point du coefficient de Gini, cet effet est entièrement contrecarré par les impôts sur la consommation et la production (essentiellement la TVA et les accises). Ce sont donc les

[8] Cf. https://www.insee.fr/fr/statistiques/5371275?sommaire=5371304
[9] Cf. dossier publié *Insee référence* (mai 2021).
[10] L'indice (ou coefficient) de Gini est un indicateur synthétique permettant de rendre compte du niveau d'inégalité pour une variable et sur une population donnée. Il varie entre 0 (égalité parfaite) et 1 (inégalité extrême). Entre 0 et 1, l'inégalité est d'autant plus forte que l'indice de Gini est élevé.

diverses prestations sociales (retraites, prestations sous condition de ressources...), les prestations en nature et les dépenses collectives qui contribuent le plus, dans notre pays à la réduction des inégalités (elles se traduisent respectivement par une baisse du coefficient de Gini de 0,07, de 0,10 et de 0,03 point).

II - Une redistribution des revenus qui bénéficie à deux tiers des ménages

L'étude des comptes nationaux distribués montre que les prélèvements obligatoires sont globalement proportionnels (A). Le système fiscalo-social aboutit toutefois à une redistribution qui bénéficie à deux tiers des ménages (B).

A - Les prélèvements obligatoires sont globalement proportionnels

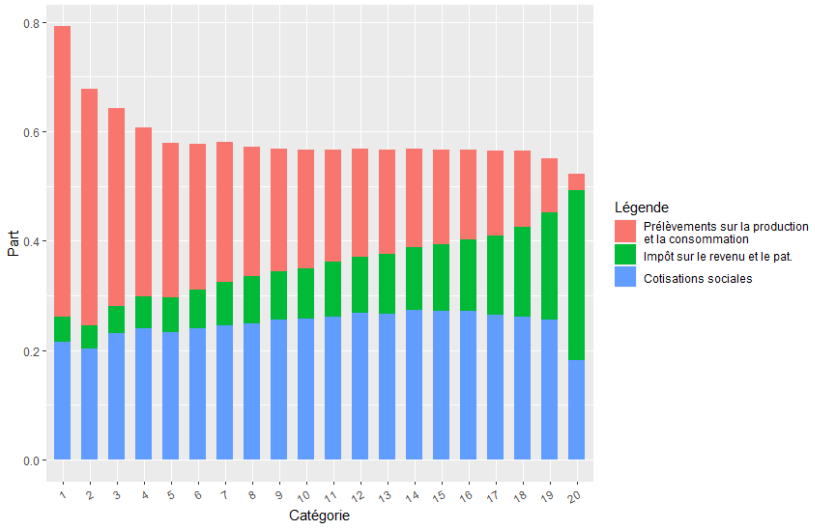
Les comptes nationaux distribués représentés selon le niveau de vie des ménages permettent d'établir le profil redistributif des grandes familles de prélèvements :

- les cotisations sociales sont en moyenne proportionnelles au revenu, diminuant légèrement pour les 5 % les plus aisés, en raison de revenus du patrimoine plus élevés et du plafonnement des cotisations retraite. En conséquence, leur effet sur les inégalités est globalement neutre, au sens où elles ne déforment pas de manière significative la distribution de revenu primaire ;

- les impôts sur le revenu et le patrimoine suivent un profil progressif, en ce sens qu'ils augmentent avec le revenu et prélèvent relativement plus les ménages les plus aisés que les ménages modestes. Ils contribuent donc à réduire les inégalités ;

- les taxes sur la consommation et les impôts sur la production représentent une part plus importante du revenu des ménages les plus modestes. Par leur ampleur et leur profil, elles augmentent les inégalités.

Graphique n° 2 : Prélèvements dans le revenu primaire élargi, par vingtième de niveau de vie

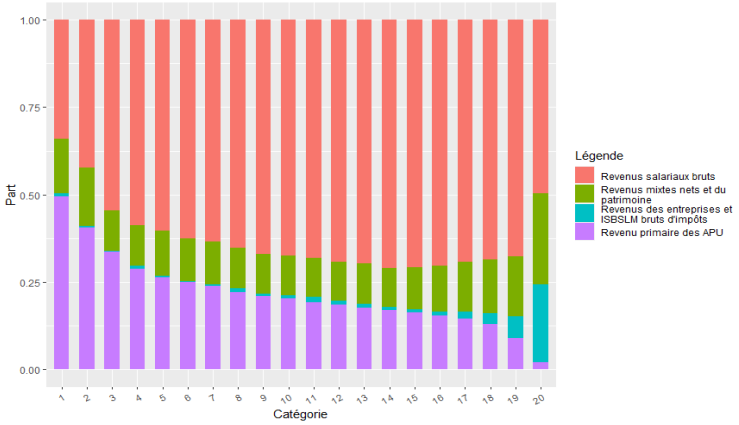


Note de lecture : les 5 % les plus aisés contribuent en moyenne à hauteur de 30 % de leur revenu avant transferts au titre des impôts sur le revenu et le patrimoine et de 18 % au titre des cotisations sociales. Les ISBLSM désignent les institutions sans but lucratif au service des ménages.

Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

L'ampleur des prélèvements ne correspond pas aux ordres de grandeur habituels, puisque c'est l'ensemble des prélèvements rapportés à la totalité du revenu national qui est distribué. Sont notamment inclus les revenus des entreprises et des administrations publiques, comme cela ressort du graphique ci-dessous.

Graphique n° 3 : Composition du revenu avant transferts



Source : rapport particulier n°1 – les prélèvements obligatoires au regard des enjeux redistributifs.

Pour les 5 % les plus modestes, la part très élevée des prélèvements sur la production et la consommation s'explique par deux canaux : d'une part, les sources de revenus primaires autres que ceux des administrations publiques (c'est-à-dire les prélèvements à la production et à la consommation) sont très faibles ; d'autre part, la distribution du compte de revenu ne tient pas compte des effets d'épargne. En effet, les ménages qui forment les 30 % les plus modestes présentent des taux d'épargne négatifs[11] dans la mesure où leur consommation moyenne est supérieure au revenu annuel moyen. Cela implique qu'une part élevée de leurs revenus est consacrée à l'imposition indirecte.

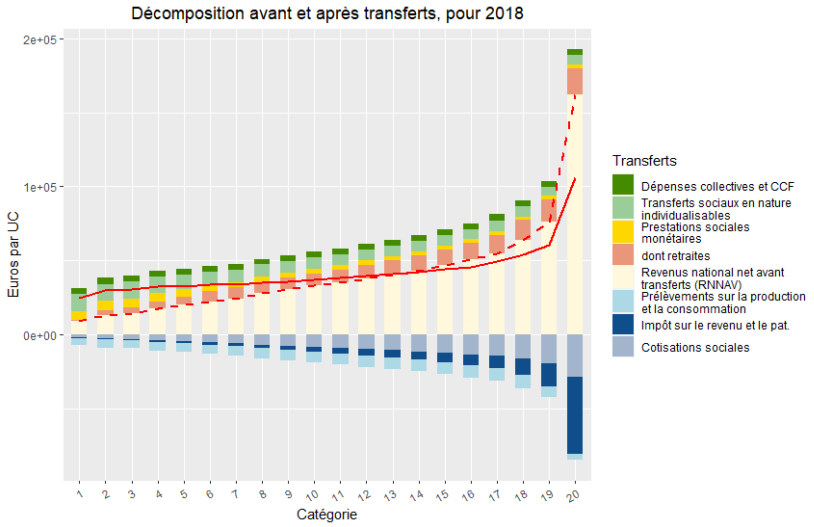
Lorsqu'ils sont agrégés, ces différents types de prélèvements ont un profil globalement neutre en matière de redistribution et aboutissent à un taux moyen de taxation stable du 3ème au 9ème décile de la population. Ils ont toutefois des caractéristiques régressives aux deux extrémités de la distribution des revenus. Pour les ménages les plus modestes, cette situation s'explique essentiellement par les prélèvements sur la consommation, qui les affectent proportionnellement plus que les ménages les plus aisés. Ces derniers sont, par ailleurs, moins concernés par les cotisations sociales, leurs revenus n'étant que partiellement composés de revenus du travail.

[11] Cf. André et Biotteau, 2021.

B - Les transferts publics contribuent puissamment à la réduction des inégalités

L'effet de la redistribution élargie se mesure par différence entre le revenu primaire élargi (revenu avant transferts) et le revenu après transferts. Le graphique n° 4 ci-dessous présente, par unité de consommation, la décomposition de l'effet sur les inégalités des transferts versés (prélèvements obligatoires) et des transferts reçus (prestations sociales, services publics...) par les ménages.

Graphique n° 4 : Redistribution élargie par vingtième de niveau de vie



Note : La ligne rouge en trait pointillé représente la distribution des revenus primaires élargis (avant transferts) et la ligne rouge en trait plein la distribution du niveau de vie élargi (après transferts).

Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

Cette analyse souligne l'ampleur de la redistribution opérée par les budgets publics. On observe ainsi que les transferts nets issus des budgets publics sont positifs pour deux tiers des ménages. Par ailleurs, la redistribution a un impact très important en termes de réduction des inégalités : alors que le revenu primaire élargi moyen des 10 % des individus les plus aisés est 13 fois plus élevé que celui des 10 % les plus modestes, ce rapport est ramené à 7 sur le niveau de vie usuel (revenu disponible), puis à 3 sur le niveau de vie élargi (intégrant les transferts en

nature et les dépenses collectives). Alors qu'il est de 0,38 au stade du revenu primaire, le coefficient de Gini tombe à 0,18 lorsque l'on prend en compte le niveau de vie élargi et s'établit à 0,29 à l'étape intermédiaire du revenu disponible.

Est-il pertinent de distinguer recettes et dépenses publiques dans l'analyse de la fonction de redistribution ?

Les budgets publics poursuivent, à des degrés divers selon les époques et les pays, un objectif de redistribution. Toutefois, l'analyse présentée *supra* montre que ce rôle de redistribution est très difficile à analyser si l'on examine isolément les recettes et les dépenses.

En effet, afin de juger du caractère redistributif d'une politique publique, il importe de mettre en regard des prestations dispensées les prélèvements opérés pour les financer. Ainsi, une allocation proportionnelle au revenu, financée par un prélèvement proportionnel, n'est pas redistributive, alors qu'elle l'est si le prélèvement est progressif. *A contrario* une allocation forfaitaire, financée par un impôt proportionnel, est redistributive, alors qu'elle ne l'est pas si le prélèvement est forfaitaire.

En définitive, une analyse de la redistribution restreinte aux seules dépenses publiques ou aux seules recettes publiques a une portée limitée. Elle est en tout état de cause moins significative qu'une analyse portant sur l'ensemble des transferts publics, dépenses et recettes confondues.

III - La géographie de la redistribution des revenus

La redistribution peut également s'analyser en regroupant les ménages selon d'autres catégories que le revenu, à savoir l'âge, le statut d'activité ou la catégorie socio-professionnelle. L'étude de la redistribution élargie permet de dessiner le profil redistributif des transferts selon différents angles. Dans ce développement, la méthode des comptes nationaux distribués est appliquée selon un critère géographique, en distinguant des territoires plus ou moins urbains et ruraux pour étudier leurs contributions respectives à la redistribution.

A - Les grandes villes et particulièrement Paris sont contributeurs nets vers le reste du territoire

Dans une optique d'analyse territoriale, l'Insee définit les unités urbaines à partir de la continuité du bâti et du nombre d'habitants. Chaque ménage peut ainsi être classé selon la taille de l'unité urbaine dans laquelle

il réside. Le tableau ci-dessous décrit la répartition de la population et le nombre de communes selon la catégorisation retenue pour présenter ces résultats. Les tailles de population sont relativement homogènes de telle sorte qu'elles représentent chacune environ un cinquième de la population.

Tableau n° 3 : Répartition de la population selon la taille de l'unité urbaine

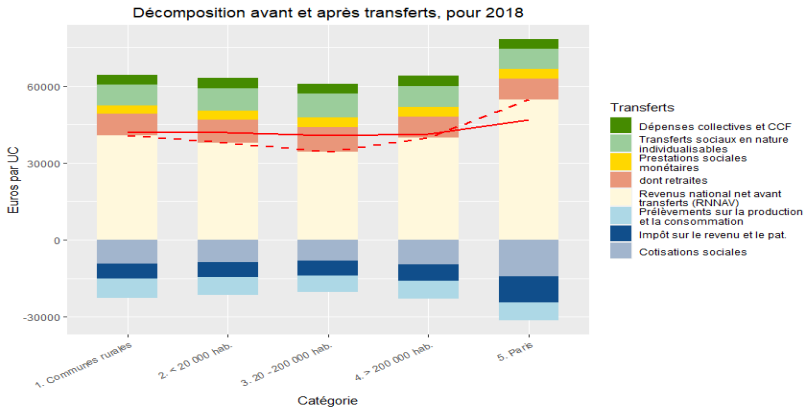
	Population (en milliers)	Proportion (en %)	Nombre de communes
Agglomération de Paris	10 785	16,1	411
200 000 à 1 999 999 habitants	16 824	25,2	1 325
20 000 à 199 999 habitants	13 229	19,8	1 787
2 000 à 19 999 habitants	12 023	18,0	4 057
Hors unité urbaine	13 919	20,8	27 388
France entière	**66 780**	**100,0**	**34 968**

Lecture : 10,8 millions d'habitants, soit 16,1 % de la population française, vivent dans les 411 communes qui composent l'agglomération de Paris.

Source : Insee, recensement de la population 2017, unités urbaines 2020.

La décomposition avant et après transferts peut se représenter selon ces différentes catégories d'unités urbaines.

Graphique n° 5 : Redistribution élargie par taille d'unité urbaine



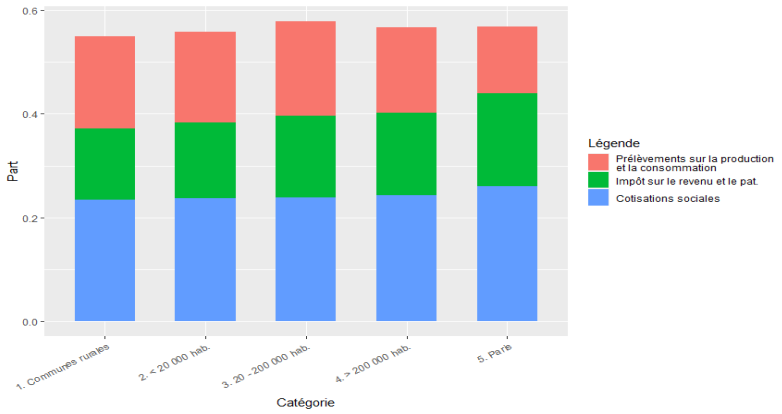
Note : La consommation de capital fixe (CCF) mesure les investissements nécessaires à la reconstitution du capital (ici, le patrimoine public).

Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

Ce graphique met en évidence le passage d'une « courbe en U » du revenu primaire (courbe rouge en pointillés) à un profil après transferts (courbe rouge continue) relativement horizontal en fonction de la taille de l'unité urbaine. La redistribution a donc tendance à homogénéiser les revenus moyens entre territoires après transferts, essentiellement au bénéfice des communes des aires urbaines comprenant entre 20.000 et 200.000 habitants. Les communes rurales ne sont que légèrement bénéficiaires de la redistribution. En définitive, l'aire urbaine de Paris est la seule contributrice nette à la redistribution élargie.

Le graphique ci-dessous représente la part moyenne des prélèvements dans le revenu primaire élargi, non plus comme précédemment par vingtième de niveau de vie, mais selon la taille d'unité urbaine.

Graphique n° 6 : Prélèvements dans le revenu primaire élargi, par taille d'unité urbaine



Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

Il en ressort un profil uniforme au sens où, quel que soit le caractère plus ou moins urbain du lieu de vie, la part consacrée aux prélèvements est stable, légèrement plus élevée pour les ménages résidant dans les unités urbaines entre 20 000 et 200 000 habitants. Ces faibles disparités sont surtout des conséquences liées aux différences dans la composition et le profil du revenu primaire. Elles sont aussi la conséquence des hypothèses de distribution des transferts dans les comptes nationaux distribués et nécessitent d'aller plus loin dans l'analyse.

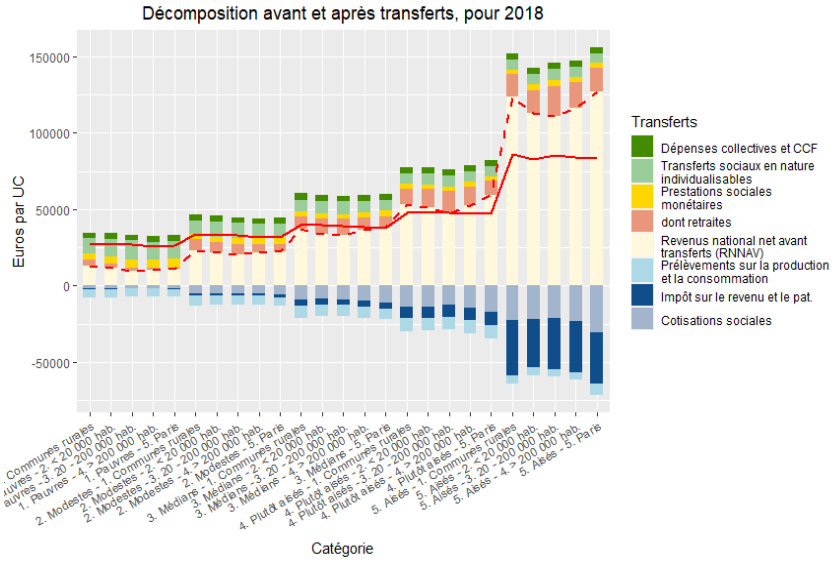
B - Les différences de revenus entre territoires sont à la base de la redistribution

Afin de comprendre la géographie de la redistribution exposée précédemment, il convient de croiser les caractéristiques des ménages liées à leur lieu de résidence avec celles relatives à leurs revenus.

1 - Le lieu de résidence influe sur la redistribution essentiellement pour les ménages aux revenus intermédiaires

Le graphique n° 7 ci-dessous représente la redistribution élargie pour les ménages pauvres, modestes, médians, plutôt aisés et aisés selon les différentes catégories d'aires urbaines.

Graphique n° 7 : Redistribution élargie, selon le niveau de vie et la taille d'unité urbaine



Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

À l'exception des communes de l'unité urbaine de Paris, les ménages médians sont en moyenne des bénéficiaires nets de la redistribution. C'est au sein de la catégorie ménages « plutôt aisés » que la différence entre les tailles d'unités urbaines est la plus marquée. Les ménages des communes rurales et des petites unités urbaines sont en

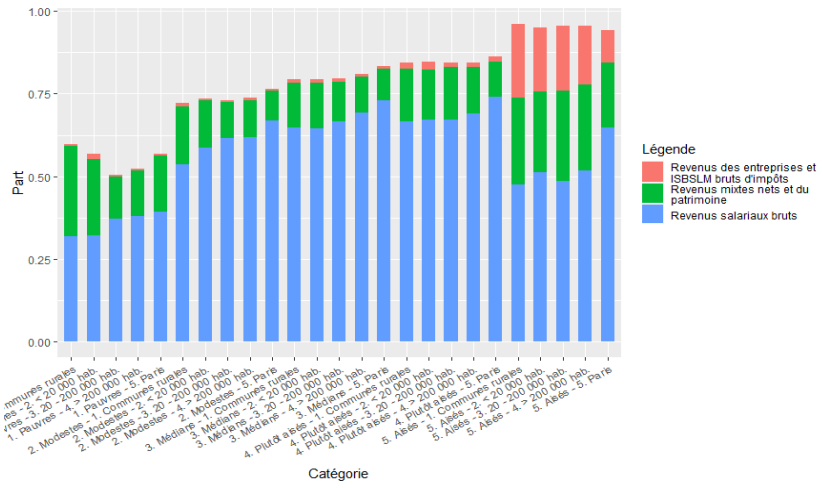
moyenne contributeurs nets à la redistribution élargie, alors que ceux des unités urbaines entre 20 000 et 200 000 habitants sont neutres en moyenne. Les ménages des grandes métropoles et de l'agglomération de Paris sont également contributeurs nets en moyenne.

En ce qui concerne les ménages pauvres ou modestes, les profils sont similaires entre les différentes tailles d'unités urbaines, en raison notamment des prélèvements et des transferts reçus d'une ampleur comparable. Les ménages aisés représentent la catégorie la plus contributrice à la redistribution élargie. La contribution nette moyenne des ménages aisés des différentes tailles d'unité urbaine s'appuie en premier lieu sur une concentration des impôts sur le revenu et le patrimoine. Comme ces derniers s'appuient sur des barèmes nationaux, le profil de redistribution observé s'explique par la composition du revenu primaire des ménages qui composent les différentes unités urbaines.

2 - La composition des revenus primaires explique en partie le profil redistributif des différentes aires urbaines

Le graphique n° 8 ci-dessous décompose les différentes sources de revenus des ménages selon les catégories de niveau de vie et de taille d'unité urbaine.

Graphique n° 8 : Composition de revenu primaire en part du revenu primaire élargi, selon le niveau de vie et la taille d'unité urbaine



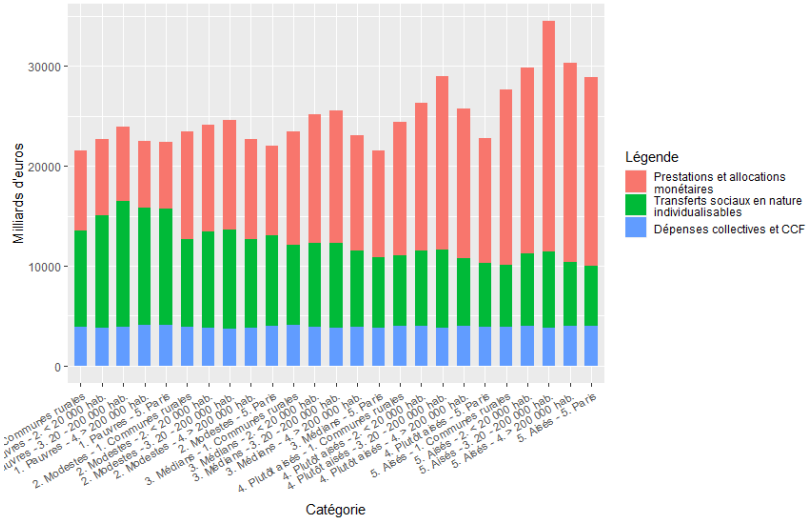
Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

L'immense majorité des propriétaires d'entreprises, mesurée par le versement de dividendes, est située au sein des ménages aisés. Ceux-ci se distinguent également par des revenus du patrimoine plus élevés. Dans ce sous-ensemble, l'aire urbaine de Paris concentre les salaires les plus élevés et les revenus sur lesquels portent principalement l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales. Ainsi, à revenu disponible donné, les ménages des différentes tailles d'unité urbaine n'ont pas exactement la même composition de revenu primaire.

3 - Les types de transferts reçus par les ménages contribuent également à expliquer le profil redistributif des différentes aires urbaines

Le profil de redistribution à la fois horizontal entre les territoires et vertical selon le niveau de vie s'appuie également sur le montant des transferts reçus par les ménages. Le graphique n° 9 représente les trois principales catégories de dépenses publiques à destination des ménages.

Graphique n° 9 : Transferts reçus par les ménages, selon le niveau de vie et la taille d'unité urbaine



Sources : comptes nationaux distribués 2018 (ERFS, Ines-Omar, SNDS, DADS, Fidéli).

Il montre que les ménages aisés reçoivent un montant élevé de prestations (surtout des allocations de retraite), alors que les ménages les plus modestes bénéficient davantage de transferts sociaux en nature (principalement éducation et santé). Au sein de ces ménages, plus le lieu de résidence est urbain, plus ces transferts sont élevés. Les ménages

modestes et médians, quel que soit leur lieu de résidence, sont ainsi moins bénéficiaires que les ménages pauvres.

En définitive, les caractéristiques des différents types de territoires n'influent que marginalement sur la redistribution, et essentiellement à travers les transferts reçus par les ménages, qui connaissent des disparités sensibles d'un type de territoire à l'autre. Les prélèvements jouent un rôle nettement plus modeste, notamment parce que ceux qui dépendent directement du lieu de vie sont faibles au regard du total des recettes des administrations publiques. En 2018, le total des recettes de la fiscalité locale s'élève à 147,6 Md€, soit 11,7 % de l'ensemble des recettes de la totalité des administrations publiques

IV - Améliorer la lisibilité des instruments de redistribution et la disponibilité des données

Du dernier portrait social de la France publié par l'INSEE[12] il ressort qu'en 2020 le niveau de vie annuel moyen avant redistribution monétaire est de 60 720 € pour les 20 % de personnes les plus aisées, contre 7 070 € pour les 20 % de personnes les plus modestes, soit 8,6 fois moins. La redistribution opérée par le système socio-fiscal a bien pour effet d'atténuer les inégalités de niveau de vie : en 2020, elle augmente de 74 % le niveau de vie moyen des 20 % de personnes les plus modestes et diminue de 21 % celui des 20 % de personnes les plus aisées. Le rapport entre les deux s'est ainsi réduit à 3,9. La réduction des écarts est encore plus grande aux deux extrémités de la distribution des revenus : avant redistribution les 10 % de personnes les plus pauvres disposent d'un niveau de vie annuel moyen de 3 520 €, contre 80 360 € pour les 10 % des personnes les plus aisées, soit 22,8 fois plus. Après redistribution, ce rapport est ramené à 5,6.

L'efficacité redistributive d'un prélèvement obligatoire est fonction à la fois de sa progressivité et de son poids dans le revenu disponible des ménages. Pour les prélèvements directs, l'impôt sur le revenu est le plus redistributif, puisqu'il participe en 2020 à 27 % de la réduction des inégalités de niveau de vie. Pour les prestations sociales, les masses monétaires sont deux fois moins importantes que pour les prélèvements, mais contribuent à 63 % de la réduction des inégalités. Elles sont fortement progressives, car souvent adossées à un barème ciblé sur les ménages à faibles revenus.

[12] https://www.insee.fr/fr/statistiques/5435421.

Il ne revient pas au CPO de formuler des recommandations sur le bon niveau de redistribution opéré par les budgets publics, qui relève d'un choix éminemment politique. En revanche, le CPO peut éclairer les conditions dans lesquelles sont formulés les choix publics concernant le rôle redistributif des prélèvements obligatoires. C'est ce qu'il avait fait en 2011 dans son rapport intitulé « Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs »[13]. Il avait procédé à une analyse de l'évolution de la progressivité des prélèvements fiscaux et sociaux. Il avait notamment souligné qu'« *une analyse du caractère redistributif du système socialo-fiscal ne pouvait faire l'économie d'une réflexion sur les dépenses pour au moins trois raisons. Premièrement, l'une des raisons d'être des prélèvements obligatoires est de permettre de financer des prestations ou transferts monétaires ou en nature. Analyser le caractère redistributif des prélèvements sans examiner, en même temps, celui des transferts qu'ils financent conduirait à une vision incomplète. Deuxièmement, un certain nombre de transferts monétaires, compte tenu de leurs mécanismes, peuvent être assimilés à des « impôts négatifs » : prime pour l'emploi, minima sociaux, allocations familiales... Troisièmement, de façon plus décisive, les études existantes soulignent qu'une très large fraction de la redistribution est davantage le fait des prestations que des prélèvements* ».

Ces considérations restent d'actualité : il est important de rappeler, avant toute autre considération relative au rôle redistributif des prélèvements obligatoires, que leur principale contribution à la redistribution provient non pas de la progressivité de leur barème, mais de leur rôle de financement des transferts sociaux et des services publics.

C'est pourquoi les orientations qui suivent visent à améliorer la qualité de l'information disponible concernant la répartition des prélèvements (A) et surtout à mieux éclairer les décisions relatives aux choix de redistribution, en améliorant la connaissance de l'impact redistributif des différents instruments (B).

A - Améliorer la qualité de l'information disponible

L'accessibilité des données sur les prélèvements obligatoires s'est nettement améliorée dans les dernières années, ce qui a favorisé les recherches sur leur fonction redistributive. Toutes les données ne sont cependant pas encore disponibles. C'est notamment le cas de celles qui portent sur les successions et leur imposition. Elles nécessitent encore

[13] CPO, *Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs*, mai 2011.

d'être créées et mises à disposition des évaluateurs[14]. Cela concerne en priorité les bases sur les mutations et successions ainsi que les liens entre les ménages et les entreprises.

B - Améliorer la lisibilité des différents instruments de redistribution

Le manque de lisibilité du système socio-fiscal tient autant à sa complexité qu'à l'absence de clarté des objectifs poursuivis. Le CPO a souvent regretté que la multiplicité des objectifs rende plus confuse l'appréciation des résultats atteints. Ainsi, la TVA s'est vu assigner, outre sa finalité initiale de rendement, un objectif de redistribution sous la forme de taxation à taux réduit des produits dits de « première nécessité », un objectif d'emploi et de lutte contre le travail dissimulé avec les taux réduits sur la restauration ou certaines réparations à domicile, un objectif de pouvoir d'achat dans les territoires ultramarins ou en Corse, où les taux de TVA sont réduits par rapport à ceux applicables sur le reste du territoire français. Au total, il devient très difficile d'apprécier la capacité de la TVA à atteindre ces différents objectifs, tant ils sont différents et contradictoires entre eux. Par ailleurs, les développements *supra* ont montré que le caractère redistributif de la TVA ne pouvait être apprécié indépendamment des prestations qu'elle permet de financer.

C'est pourquoi il apparaît essentiel au CPO de réfléchir à la redistributivité du système fiscalo-social dans son ensemble et non de raisonner instrument par instrument, en ne retenant pour chaque prélèvement qu'un nombre limité d'objectifs.

En conséquence, le CPO formule les recommandations suivantes :

- Recommandation n° 1 : Compléter les données fiscales mises à la disposition des chercheurs, notamment pour ce qui est de l'imposition du patrimoine et de l'imposition des successions[15].

- Recommandation n° 2 : Mettre à la disposition du Parlement de manière régulière des indicateurs de redistributivité du système socio-fiscal dans son ensemble, afin d'objectiver le débat sur la redistribution et les moyens de la faire évoluer ; comme il l'a déjà fait par le passé[16], le CPO

[14] Cf. Conseil d'Analyse Économique dans sa récente note : « Repenser l'héritage », décembre 2021.
[15] Cette recommandation rejoint celle formulée par le Conseil d'Analyse Économique (op.cit.)
[16] *Op.cit.* CPO, 2011

contribuera à cette information en mettant à jour périodiquement les informations sur la redistributivité présentées dans le présent rapport.

Chapitre II – Améliorer l'efficacité de la fiscalité de l'innovation

L'innovation figure sans conteste parmi les principaux défis économiques en sortie de crise[17]. Elle désigne, selon l'INSEE, l'introduction sur le marché d'un produit ou d'un procédé nouveau, ou significativement amélioré par rapport à ceux précédemment élaborés. Cette notion se distingue de la recherche et développement (R&D) par l'exigence de rencontre avec un marché et par l'existence d'innovations technologiques (produits et procédés) ou non technologiques (organisation, marketing).

La mesure des activités scientifiques et technologiques

L'OCDE s'est attachée à harmoniser les travaux de collecte et de communication des données sur l'innovation et la R&D à l'aide d'une terminologie uniforme, de principes communément admis et de conventions pratiques, qui sont consignés dans le Manuel d'Oslo pour l'innovation (4ème édition – 2018) et dans le Manuel de Frascati pour la R&D (7ème édition – 2016). L'impératif de mesurabilité a été un critère essentiel dans le choix des concepts, des définitions et de classifications employés, tout en laissant aux pays ou groupes de pays une grande liberté dans le choix des modalités de leurs activités de collecte de données.

La révision du *Manuel d'Oslo* a mobilisé plus de 120 experts de près de 45 pays et d'organisations internationales. Le processus de révision s'est échelonné sur trois ans. L'OCDE a travaillé en liaison avec le comité technique de l'Organisation internationale de normalisation (ISO) sur la gestion de

[17] Ce chapitre s'appuie notamment sur le rapport particulier « La fiscalité de l'innovation : améliorer l'efficacité des dispositifs existants, poursuivre leur évaluation », rédigé pour le CPO par Antoine Comte-Bellot, auditeur à la Cour des comptes et Louis de Crevoisier, inspecteur des finances. Ce rapport peut être consulté sous le lien suivant : https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2022-02/20220209-rapport-particulier-fiscalite-innovation.pdf

l'innovation afin d'assurer la cohérence des définitions. Dans sa dernière édition, le manuel permet de mesurer l'innovation dans tous les secteurs grâce à une définition commune. Il formule aussi des orientations afin de mesurer l'innovation associée aux produits et plateformes numériques ainsi qu'aux capacités d'exploitation des données.

Le *Manuel de Frascati* est beaucoup plus ancien. Il fait figure de référence mondiale en matière de recueil et de statistiques comparables au plan international sur les ressources financières et humaines de la recherche et du développement expérimental. La dernière édition profondément remaniée s'efforce de mieux prendre en compte le rôle de la R&D dans la mondialisation des chaînes de valeur, les nouveaux modes d'organisation de la recherche et les nouvelles formes de soutien financier.

Dans une économie de plus en plus centrée sur la connaissance, l'innovation constitue un paramètre essentiel de la croissance économique et le principal déterminant du niveau de vie à long terme. Elle est un paramètre d'autant plus essentiel pour la préparation de l'avenir que les besoins d'innovation vont croître, notamment pour faciliter les transitions digitale et écologique. En raison des externalités positives qui caractérisent les activités innovantes - dont le rendement pour la société est supérieur au rendement privé de celui qui en est à l'origine -, les gouvernements s'efforcent de mettre en œuvre des politiques publiques visant à la soutenir et à l'accélérer.

La fiscalité est l'un des instruments pour y parvenir : ainsi, l'Allemagne a adopté un crédit d'impôt recherche au niveau fédéral en novembre 2019, rejoignant à cet égard la France et plusieurs autres pays européens qui avaient déjà mis en œuvre ce type de dispositif. La crise sanitaire a renforcé cette tendance, en soulignant la nécessité de préserver un écosystème d'innovation performant, à même de faire émerger rapidement des innovations répondant à des besoins sociétaux parfois difficiles à anticiper. Dans ce contexte, comment améliorer à la fois l'efficacité et l'efficience de la fiscalité de l'innovation en France ?

Le recours aux prélèvements obligatoires afin de soutenir l'innovation peut prendre des formes variées : crédit d'impôt, niche sociale (par exemple, réduction de cotisations sociales pour certains types d'emplois), taux réduit, exonération d'impôt, etc. Dans le présent rapport, tous ces dispositifs sont désignés sous la terminologie d'incitations fiscales en faveur de l'innovation, qu'elles touchent aux impositions de toute nature ou aux prélèvements sociaux. Ce vocable souligne leur finalité commune qui est d'inciter les agents économiques à adopter un comportement déterminé en matière d'innovation (accroître la dépense de R&D, recruter des chercheurs, breveter une invention, etc.). Il convient toutefois de souligner que la fiscalité n'est que l'un des nombreux facteurs qui influent

sur les décisions des entreprises en matière d'innovation : une recherche publique de qualité entretenant des liens resserrés avec les entreprises, une main-d'œuvre hautement qualifiée, un environnement propice à une innovation intensive, des conditions macroéconomiques et réglementaires stables, la concurrence et l'ouverture aux échanges et des politiques qui aident à surmonter les obstacles à l'innovation sont autant d'éléments essentiels au développement d'un écosystème d'innovation performant.

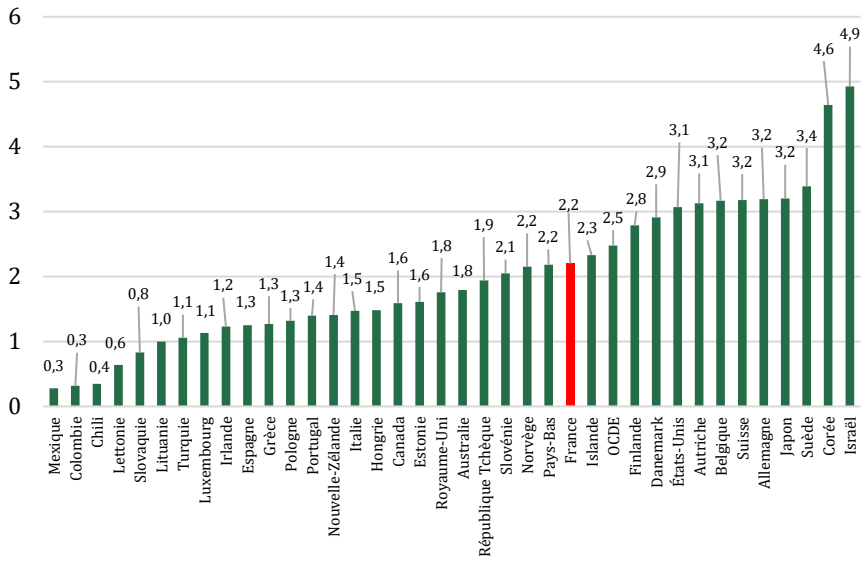
La situation de l'économie française en matière d'innovation justifie aujourd'hui une intervention publique s'appuyant notamment sur des instruments fiscaux (I). L'analyse des incitations fiscales en faveur de l'innovation fait toutefois ressortir un panorama complexe, dominé par le crédit d'impôt recherche (II), ce type d'instrument étant de plus en plus utilisé dans les autres pays de l'OCDE (III). A partir de ce constat, le CPO plaide pour une rationalisation progressive des instruments fiscaux de soutien à l'innovation, s'appuyant sur une analyse plus systématique de leurs résultats (IV).

I - Des incitations fiscales justifiées par la situation de l'innovation en France et les défaillances de marché

A - Une recherche de haut niveau et un soutien public important ne doivent pas occulter les faiblesses persistantes de notre système d'innovation

Selon les données de l'OCDE, la France a consacré 2,2 % de son produit intérieur brut (PIB) à la dépense de R&D en 2019, soit une dépense intérieure de recherche et développement (DIRD) de 53,2 Md€, la situant à la 13ème place de l'OCDE et au-dessus de la moyenne de l'Union européenne à 27 (2,12 %).

Graphique n° 10 : Dépense intérieure de R&D des pays de l'OCDE en 2019 (en % de PIB)

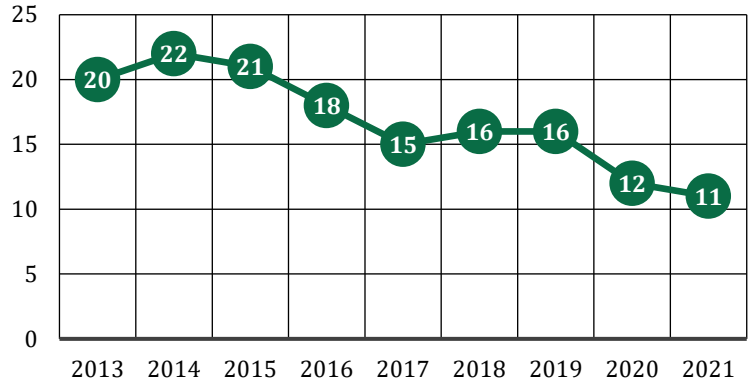


Source : OCDE, 2021, Dépenses intérieures brutes de R&D (indicateur).

A ce classement global plutôt favorable s'ajoutent un certain nombre d'indices encourageants pour l'activité de R&D des entreprises : ainsi, la dépense intérieure de R&D des entreprises (DIRDE) rapportée au PIB s'établit à 1,44 %, soit la 14ème place de l'OCDE derrière le Japon (2,57 %), la Suède (2,44 %), les États-Unis (2,27 %) et l'Allemagne (2,19 %), mais devant le Royaume-Uni (1,19 %), l'Italie (0,91 %) ou le Canada (0,79 %). De plus, en 2021, la France a été classée 11ème du « Global Innovation Index » sur un total de 132 pays[18]. L'économie française a progressé de onze places dans ce classement depuis 2014.

[18] Le « *Global Innovation Index* » (GII) est un classement international des systèmes d'innovation publié par l'université de Cornell, l'INSEAD et l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI). Les 132 pays y sont notés et classés en fonction de sept piliers sur la base d'un faisceau de 80 indicateurs.

Graphique n° 11 : Classement de la France dans le Global Innovation Index



Source : Global Innovation Index 2021, Interactive Database

La France se place en 7ème position en termes de dépenses moyennes en R&D de ses trois plus grosses entreprises multinationales (EMN) et en 6ème place en termes de production intellectuelle et créative (marques déposées, dessins industriels, biens culturels, etc.). Toutefois, la collaboration entre l'industrie et les universités y est nettement moins bonne que dans les autres pays comparables (31ème).

Tableau n° 4 : Détails des classements, *Global Innovation Index* 2021

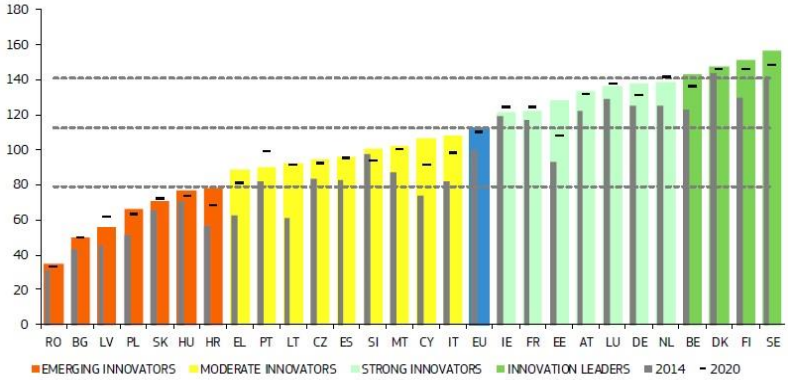
	Part de la R&D dans le PIB	Production intellectuelle	R&D des 3 plus grosses EMN	Perfectionnement des marchés	Qualité des institutions	Collaboration entre industrie et universités	Classement général
Suisse	6	2	6	6	13	2	1
Suède	3	5	10	11	9	11	2
États-Unis	8	12	1	2	12	3	3
Royaume-Uni	21	4	8	4	15	16	4
Corée du Sud	2	8	4	18	28	18	5
Pays-Bas	15	7	9	31	6	5	6
Finlande	11	16	11	19	2	4	7
Singapour	19	17	30	5	1	8	8
Danemark	9	13	16	7	8	12	9
Allemagne	7	11	2	20	17	9	10
France	**14**	**6**	**7**	**17**	**19**	**31**	**11**
Chine	13	14	3	16	61	6	12
Japon	4	18	5	15	7	22	13
Hong Kong	42	1	41	3	11	21	14
Israël	1	30	20	8	34	1	15
Canada	23	19	21	1	5	10	16

Source : Global Innovation Index 2021 Indicators Database.

Le rapport du troisième groupe de travail sur la loi de programmation pluriannuelle de la recherche (LPPR)[19] rejoint le diagnostic du « *Global Innovation Index* » en insistant sur l'absence de stratégie d'innovation clairement définie pour faire face aux défis économiques et sociaux ainsi que sur le manque de lisibilité de la politique de soutien à la recherche partenariale qui repose sur les sociétés d'accélération des transferts de technologie (SATT).

Le tableau de bord européen de l'innovation pour 2021 publié par la Commission européenne donne toutefois une vision plus précise de la position française en matière d'innovation.

Graphique n° 12 : Performance des systèmes d'innovation des Etats membres de l'UE



Note de lecture : Les lignes en pointillés indiquent les valeurs seuils entre les groupe de performance, les valeurs seuils de 70 %, 100 % et 125 % ayant été ajustées à la hausse pour refléter l'augmentation de la performance de l'UE entre 2014 et 2021.
Source : « European Innovation Scoreboard, Main Report », juin 2021, p. 16.

Si la France fait partie des « innovateurs notables » (« *strong innovators* »), elle se situe derrière les quatre « champions de l'innovation » européens (« *innovation leaders* ») (Suède, Finlande, Danemark et Belgique) et derrière cinq autres pays figurant dans la même catégorie (Pays-Bas, Allemagne, Luxembourg, Autriche, Estonie)[20]. Même

[19] Francis Chouat, Isabel Marey-Semper, Dominique Vernay, 23 septembre 2019, « Recherche partenariale et innovation », rapport du troisième groupe de travail sur la loi de programmation pluriannuelle de la recherche.
[20] Classement des « Performances globales des systèmes d'innovation des États membres de l'UE et de quelques États partenaires », sur les données les plus récentes pour 32 indicateurs, rassemblés dans un indice de synthèse.

s'il a reculé entre 2021 et 2020, le score français est cependant en hausse par rapport à 2014.

Si la France peut se prévaloir d'une proportion de 25-34 ans diplômés de l'enseignement supérieur nettement plus élevée que la moyenne de l'UE (48 % contre 28 %) et du soutien public à la R&D privée le plus élevé d'Europe (0,40% du PIB contre 0,16 % pour la moyenne de l'UE), son système d'innovation se caractérise par des faiblesses persistantes, notamment en termes de dépenses d'innovation hors R&D, de liens entre la recherche et l'industrie ou encore de production de brevets dans certains secteurs technologiques. A cet égard, en termes de nombre de brevets triadiques[21] par million d'habitants, la France est passée de la 6ème en 1995 à la 10ème place en 1999, avant de se stabiliser jusqu'en 2009, puis de décroître à nouveau pour atteindre la 15ème place en 2015.

Ce classement reflète à la fois le poids déclinant de l'industrie dans le PIB[22], les insuffisances des innovations technologiques tous secteurs confondus[23] et une faiblesse systémique des dispositifs de valorisation de la recherche publique, que les réformes de la dernière décennie ne sont pas parvenues à effacer[24]. Si la France avait la même structure sectorielle que l'Allemagne, tout en conservant ses intensités de recherche sectorielles, la dépense intérieure de R&D des entreprises (DIRDE), principale activité pourvoyeuse d'innovations[25], s'élèverait à 2,7 % du PIB, soit 1,3 point de plus que son niveau actuel, et 0,5 point de plus que l'Allemagne[26].

---

[21] Les familles de brevets triadiques sont un ensemble de brevets déposés auprès de trois principaux offices, à savoir l'Office européen des brevets (OEB), l'Office japonais des brevets (JPO) et le *Patent and Trademark Office* des États-Unis (USPTO). Les décomptes de familles de brevets triadiques sont attribués au pays de résidence de l'inventeur et se réfèrent à la date à laquelle le brevet a été enregistré pour la première fois. Cet indicateur est exprimé en volume (source : OCDE).

[22] La part de l'industrie dans le PIB français (17,1 % en 2019 selon la définition de la Banque mondiale) est inférieure à celle de l'Allemagne (26,2 %), des États-Unis (18,2 %) ou de la moyenne de l'OCDE (22,4 %).

[23] Selon l'enquête innovation (CIS) de l'INSEE de 2016, 33% des sociétés tous secteurs confondus ont fait des innovations technologiques entre 2014 et 2016 (48% pour l'industrie manufacturière, 27 % pour les transports et l'entreposage et 26 % pour le secteur du commerce et de la réparation – tableaux de l'économie française 2020, p. 155.

[24] Cf. Cour des comptes, « Les outils du PIA consacrés à la valorisation de la recherche publique », mars 2018.

[25] L'industrie manufacturière représente en France 70% de la DIRDE

[26] Thomas Balcone, et Céline Schweitzer, avril 2019, « La recherche et développement des entreprises françaises au sein de l'Union européenne : spécificités sectorielles et financement public », *in* « La France dans l'Union européenne », coll. « Insee Références ».

B - En présence de défaillances de marché, la fiscalité permet de favoriser l'innovation par plusieurs canaux

L'intervention publique en faveur de l'innovation est justifiée par l'existence d'externalités qui correspondent à des défaillances de marché. À titre d'exemple, la protection intellectuelle qui est nécessaire pour inciter à l'innovation retarde la pleine appropriation des rendements de l'innovation[27]. Ce mécanisme conduit certaines entreprises à adopter un comportement de « passager clandestin » et à innover en imitant leurs concurrents au lieu d'investir elles-mêmes dans des activités innovantes. Par ailleurs, des asymétries d'information peuvent entraîner un rationnement des financements de l'innovation. Les activités de recherche, développement et innovation privées sont en général pro-cycliques, faisant partie des dépenses les plus affectées dans les phases de récession, sans pour autant rebondir dans les mêmes proportions en phase de reprise[28]. Enfin certaines défaillances sont de nature systémique, liées à des défauts d'interaction entre les acteurs du système d'innovation.

Les aides à l'innovation sont habituellement classées en deux catégories, les aides directes telles que les subventions et les aides indirectes telles que les incitations fiscales. Le principal avantage des incitations fiscales réside dans leur plus grande « neutralité », laissant aux entreprises le soin d'allouer elles-mêmes les fonds aux projets qui leur semblent les plus appropriés. Elles présentent aussi des inconvénients, notamment l'absence de pilotage, la difficulté de ciblage, le risque d'effet d'aubaine et de « re-labellisation » de dépenses de R&D. Il n'existe pas *a priori* de répartition optimale entre aides directes et indirectes en faveur de l'innovation. Les pays de l'OCDE présentent ainsi des profils variés.

---

[27] P. Romer, 1990, « *Endogenous technological change* », Journal of Political Economy ; P. Aghion *et al.*, 1992, « *A Model of Growth Through Creative Destruction* », Econometrica.

[28] Gadi Barlevy, 2007, « *On the Cyclicality of Research and Development* », American Economic Review, vol. 97-4.

On peut schématiquement distinguer six canaux principaux à travers lesquels se transmettent les effets des incitations fiscales en faveur de l'innovation[29] :

- la quantité et la qualité d'innovation – c'est le cas pour le CIR qui vise à accroître les dépenses de R&D des entreprises ;

- la localisation géographique des activités d'innovation, au plan international comme national – c'était le cas pour les exonérations prévues en faveur des entreprises des pôles de compétitivité ;

- la prise en compte du cycle de vie et de l'âge des entreprises – c'est le cas du dispositif Jeunes entreprises innovantes (JEI), ouvert aux entreprises jusqu'à huit ans après leur création ;

- le niveau de formation – par exemple le volet « Jeunes docteurs » du CIR ;

- le financement de l'innovation – c'est le cas du volet « désintermédié » de l'avantage fiscal IR-PME pour l'investissement via les fonds communs de placement pour l'innovation (FCPI) ;

- la répartition entre recherche fondamentale et appliquée et l'orientation sectorielle de la recherche.

A cet égard, les travaux de l'OCDE[30] indiquent que dans l'ensemble, les incitations fiscales en faveur de la R&D sont mieux à même de favoriser les activités de développement expérimental des entreprises, tandis que le financement public direct semble mieux stimuler la recherche fondamentale qui, bien qu'orientée vers des applications ultimes, reste malgré tout plus éloignée du marché[31].

---

[29] Ufuk Akcigit et Stefanie Stantcheva, 2020, « Taxation and innovation, what do we know? », National bureau of economic research, Working paper 27109.
[30] OCDE, septembre 2020, Note sur les politiques STI, « Qu'en est-il de l'efficacité des incitations fiscales en faveur de la R&D ? ».
[31] OCDE, 2020, « *The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19* ».

II - Des incitations fiscales nombreuses en faveur de la recherche et de l'innovation, un coût fortement croissant concentré sur le CIR

A - Une forte priorité a été donnée aux incitations fiscales à l'innovation dans les vingt dernières années

La part des incitations fiscales dans les aides à l'innovation a fortement progressé au cours des deux dernières décennies. Un rapport de France Stratégie de 2016[32] a ainsi souligné qu'elle était passée de 16,5 % du total des aides à l'innovation en 2000 à 74,5 % en 2015. Cette part s'est stabilisée depuis lors.

Tableau n° 5 : Évolution des moyens de l'État et de ses opérateurs en faveur de l'innovation par modalités de financement

Modalités	2000	Part en %	2015	Part en %	Évolution (%)
Incitations fiscales	584	16,5	6 341	74,2	+810
Subventions	2 854	80,9	1 636	19,2	-52
Prêts	0	0,0	198	2,3	0
Participations	91	2,6	376	4,4	+246
Total	3 529,3	100,0	8 551	100,0	+103

Source : CNEPI, 2015.

Une telle évolution résulte à la fois de considérations économiques et juridiques- la recherche d'une plus grande neutralité des dispositifs de soutien à l'innovation pour se conformer au régime des aides d'Etat et ne pas interférer par rapport au fonctionnement du marché - et de considérations budgétaires - les crédits d'impôts ayant été soumis dans l'élaboration du budget de l'Etat à des normes moins contraignantes que celles qui s'appliquent en matière d'évolution des dépenses. Il convient toutefois de noter la tendance récente à renforcer les moyens budgétaires pour soutenir des innovations de rupture entendues comme celles qui créent, transforment ou détruisent un segment de marché et impliquent un nouveau modèle d'affaires. L'Etat s'efforce d'impulser des stratégies

[32] CNEPI et France Stratégie, 2016, « Quinze ans de politiques d'innovation en France »

structurelles couplées avec les filières industrielles : PIA 4 avec son volet dirigé, plan de relance, plan *Deeptech*…[33]

B - Dans un ensemble de 14 dispositifs d'aides fiscales à l'innovation, le CIR représente 86% du coût total

Le panorama des incitations fiscales conduit à estimer leur montant à près de 7,4 Md€ pour 2019 (cf. tableau n°6 *infra*).

Le chiffrage pour 2019 a été privilégié afin de neutraliser l'impact de la crise sanitaire en 2020. Ce panorama comprend quatorze dispositifs :

- sept dépenses fiscales rattachées à la mission interministérielle « Recherche et enseignement supérieur » (MIRES) du budget général de l'État ;

- une dépense fiscale rattachée à la mission « Économie » du budget général de l'État ;

- deux incitations fiscales ne constituant pas des dépenses fiscales ;

- quatre dispositifs liés à la fiscalité locale.

[33] Cf. Cour des comptes, « Les aides publiques à l'innovation des entreprises : des résultats encourageants, un dispositif à conforter », avril 2021

Tableau n° 6 : Les incitations fiscales en faveur de l'innovation en 2019

Incitations fiscales	Montant en M€
Dépenses fiscales de la MIRES	
Crédit d'impôt recherche (CIR)	6 400
Crédit d'impôt innovation (CII)	195
Taxation au taux réduit des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets	586
Imputation sur le revenu global du déficit provenant des frais de prise de brevet et de maintenance	ε
Jeunes entreprises innovantes (JEI) : exonérations fiscales[34]	11
Réduction d'impôt au titre de la souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)	32
Exonération des dividendes perçus par l'associé unique d'une société unipersonnelle d'investissement à risque	ε
Sous-total MIRES	7 224
Autres mécanismes fiscaux en faveur de l'innovation	
Déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation industrielles (montant pour 2020)	3
Jeunes entreprises innovantes (JEI) : exonérations sociales	209
Amortissement sur 5 ans des sommes versées pour la souscription en numéraire au capital de PME innovantes	N.D.
Jeunes entreprises innovantes (JEI) : exonérations de taxe sur les propriétés bâties (TFPB) et de cotisation foncière des entreprises (CFE)	N.D.
Abattement de 50 % de la valeur locative des locaux affectés à la recherche industrielle	N.D.
Exonération totale ou partielle de CFE pour les entreprises qui procèdent à des extensions, création ou reprise d'activités de recherche scientifique et technique dans les zones d'aide à finalité régionale	N.D.
Exonération de la taxe sur les locaux à usage de bureaux, commerciaux, de stockage et de stationnement affectés à des activités R&D en IDF	N.D.
Total	**7 436**

Source : Projet de loi de finances pour 2021, tome II « Voies et moyens » ; Légifrance ; mission.

[34] Le dispositif JEI comprend un volet fiscal et un volet social, expliquant qu'il soit ici comptabilisé deux fois.

Quatre conclusions peuvent être tirées de ce panorama :

- les incitations fiscales sont principalement tournées vers le soutien à la R&D, car le CIR représentait 86 % de leur montant total en 2019 ; les dépenses prises en compte pour le CIR ne soutiennent donc pas spécifiquement les dépenses d'innovation et concernent l'ensemble plus large des dépenses de recherche des entreprises bénéficiaires ;

- quatre dispositifs représentaient 99 % du montant des incitations fiscales en faveur de l'innovation et de la recherche en 2019 ;

- le coût total de ces dispositifs a fortement augmenté depuis les années 2000, la créance de CIR étant passé de 1,7 Md€ en 2007 à 6,4 Md€ en 2019 ;

- la fiscalité de l'innovation et de la recherche se caractérise, sur la période, par sa stabilité, le CIR n'ayant pas été significativement réformé depuis 2008.

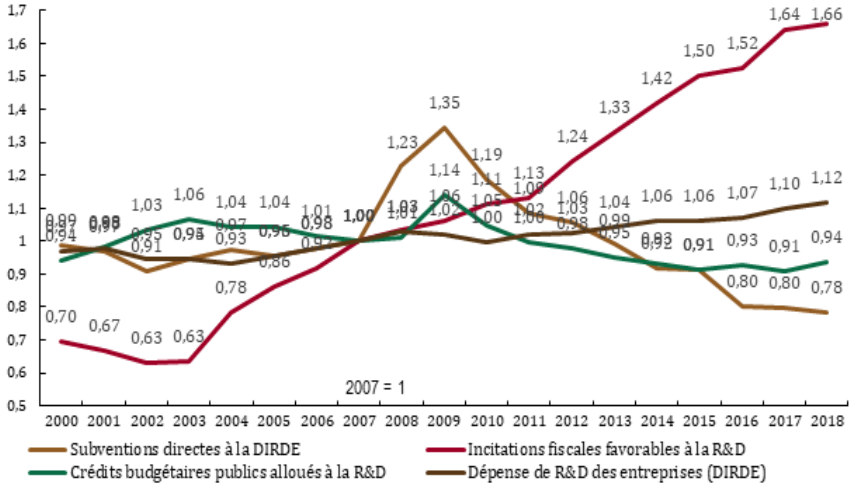
III - Une part croissante des aides publiques à la R&D et à l'innovation dans les pays de l'OCDE sous forme d'incitations fiscales

La France ne représente plus un cas isolé parmi les pays de l'OCDE tant en ce qui concerne la tendance à la hausse des aides à l'innovation que la priorité donnée aux dispositifs fiscaux parmi ces aides. Ainsi, le montant des incitations fiscales à la R&D et à l'innovation a fortement augmenté dans les pays de l'OCDE depuis le début des années 2000, mais la France reste l'un des pays recourant de la manière la plus intensive à ce type de dispositif (A). Par ailleurs, ces aides sont de plus en plus fortement concentrées sur les investissements en R&D (B).

A - Le montant total des incitations fiscales en faveur de la R&D et l'innovation a fortement augmenté depuis le début des années 2000 au sein de l'OCDE

Le montant total des aides à la R&D et à l'innovation dans l'OCDE est passé de 0,16 % du PIB de la zone en 2006 à 0,18 % en 2018, tandis que le montant des subventions directes diminuait de 20 %. Cette évolution trouve principalement sa source dans l'augmentation du montant des incitations fiscales en faveur de l'innovation et de la R&D, comme le montre le graphique n°13. Le montant de ces aides est ainsi passé de 0,06 % du PIB de l'OCDE en 2006 à 0,10 % en 2018.

Graphique n° 13 : Évolution du *policy mix* de soutien à la R&D des entreprises (DIRDE) dans l'OCDE, 2000-2018



Source : OECD R&D Tax Incentives Database, novembre 2020 ; mission.

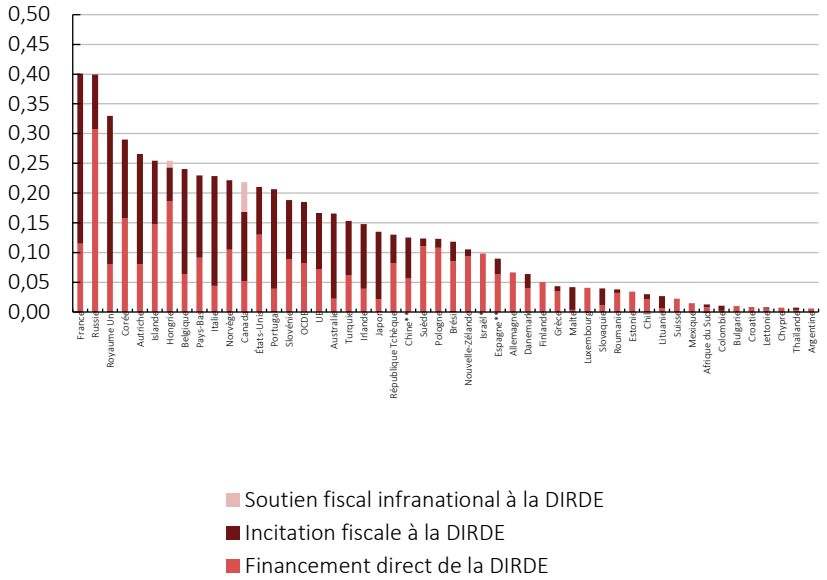
Cette augmentation est due à la fois à une hausse du montant des crédits d'impôt existants et à une généralisation de l'utilisation de l'outil fiscal : 33 des 37 pays de l'OCDE (soit 89 %) comptaient au moins un instrument fiscal de soutien à la R&D en 2020, contre 20 sur 37 en 2000 (54 %), soit une hausse de 35 points de pourcentage. En dehors de l'OCDE, d'autres pays ont aussi mis en place des régimes fiscaux favorables au cours de la période, comme le Brésil, la Chine, l'Inde, Singapour, l'Afrique du Sud, ou la Thaïlande.

Les incitations fiscales sont devenues ainsi le principal instrument de soutien à la R&D et à l'innovation privées utilisé par les pays de l'OCDE en termes de montant : elles représentaient 55 % du montant total des aides en 2018 (soit environ 51 Md€), contre 36 % en 2006.

Cette généralisation s'explique en partie par la volonté de laisser le marché orienter l'innovation. S'y ajoute, dans l'Union européenne, l'encadrement des aides d'État qui a conduit à privilégier des soutiens indirects à l'innovation.

La France reste toutefois, et de loin, le pays qui accorde le plus de moyens aux soutiens de nature fiscale relativement à son PIB (0,29 % en 2018) (cf. graphique n° 14).

Graphique n° 14 : Financement public direct et indirect à la R&D des entreprises (en % du PIB)



Note : * Données sur le soutien fiscal non-disponibles ; ** Données sur le soutien fiscal infranational non-disponibles.

Source : OECD R&D Tax Incentive Database, mars 2021 ; calculs CPO.

La part des incitations fiscales dans le montant total des aides s'est ainsi accrue de 33 points en France, contre 19 points en moyenne dans l'OCDE.

B - L'augmentation des montants des aides fiscales se traduit par un soutien significatif aux investissements en R&D

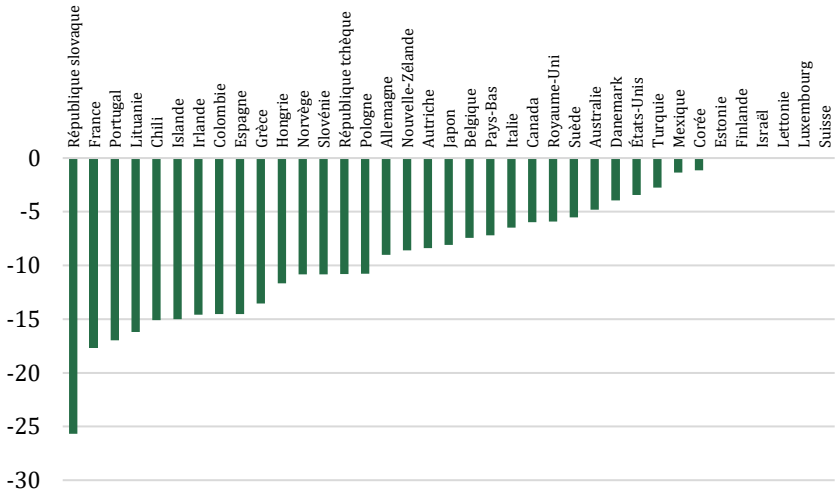
Pour apprécier l'ampleur du soutien fiscal effectif aux investissements R&D, l'OCDE calcule pour chaque pays le taux effectif d'impôt sur les sociétés (TEIS) appliqué aux investissements en R&D. Pour corriger les écarts initiaux entre les taux effectifs d'impôt sur les sociétés (IS), elle mesure l'écart entre le taux effectif d'IS et le TEIS sur la R&D.

Cet indicateur permet de comparer directement les TEIS nationaux applicables à la R&D. Le TEIS ne constitue cependant pas une réelle mesure de l'incitation à la dépense de R&D, puisqu'il ne tient pas compte des écarts de taux effectifs d'IS.

Quatre membres de l'OCDE présentaient ainsi en 2018 des taux d'imposition effectif sur la R&D négatifs : la Slovaquie (- 6,5 %), l'Irlande (- 3,2 %), la Lituanie (- 2,6 %) et la Hongrie (- 1,5 %). La France présentait pour sa part un TEIS sur les investissements en R&D de 11,6 %, qui la plaçait au même niveau que le Royaume-Uni (11,5 %) et de la moyenne de la zone euro (11,7 %), mais en-dessous du Canada (18,3 %) et de l'Allemagne (18,5 %), des États-Unis (20,1 %), d'Israël (21,1 %) ou de la Corée du Sud (24,0 %). Ces chiffes datent de 2018 et ne prennent donc pas en compte la baisse du taux nominal d'IS en France de huit points. Du fait de cette baisse, le TEIS français sur les investissements en R&D devrait diminuer.

Il est plus pertinent de se concentrer sur la différence entre le TEIS sur la R&D et le taux effectif d'IS afin de mesurer le soutien spécifique accordé à la R&D et à l'innovation par rapport aux autres secteurs économiques.

Graphique n° 15 : Écart entre le TEIS sur les investissements en R&D et sur les investissements similaires non-éligibles aux incitations fiscales dans l'OCDE en 2018



Note de lecture : Ce graphique représente, en points de pourcentage, la différence de taux moyen effectif de prélèvement (TEIS) d'un investissement en R&D par rapport à un investissement similaire non-dirigé vers la R&D, pour une firme profitable.
Source : OECD R&D Tax Incentives Database, novembre 2020.

En moyenne en 2018, les incitations fiscales réduisent ainsi le TEIS de 9,7 points de pourcentage. La France présente le deuxième écart le plus élevé de l'OCDE : le TEIS sur les investissements de toute nature y est de 29,2 %, contre 11,6 %, une fois pris en compte l'ensemble des mécanismes fiscaux de soutien fondés sur la dépense de R&D, soit une réduction de 17,6 points. Cet écart est de 9,0 points pour l'Allemagne, 5,9 points pour le Royaume-Uni, ou encore 3,5 points pour les États-Unis.

De manière générale, cet écart tend à être plus élevé dans les pays qui présentent des crédits d'impôt assis sur le volume des dépenses de R&D, comme la Lituanie, ou sur des crédits d'impôts hybrides, comme l'Espagne ou le Portugal. Toutefois, l'écart de TEIS entre la R&D et les autres investissements dépend aussi du taux d'exonération appliqué : le Royaume-Uni, qui propose un crédit d'impôt assis sur les dépenses de R&D, présente une différence de TEIS faible car le taux d'IS de 12 % en 2018 dans ce pays était relativement bas.

IV - Des conséquences à tirer des évaluations conduites et des efforts consentis pour alléger la fiscalité des entreprises

La nécessité d'adapter les aides fiscales à l'innovation s'appuie à la fois sur les évaluations conduites sur ces dispositifs fiscaux et sur les efforts déjà consentis pour alléger la fiscalité des entreprises.

A - Le CIR est un instrument perfectible

1 - Une efficacité limitée en termes de développement de la R&D privée

Les évaluations du CIR menées sous l'égide de la Commission nationale d'évaluation des politiques de l'innovation (CNEPI) concluent à une efficacité globale limitée du dispositif.

Elles soulignent[35] tout d'abord certains effets positifs du dispositif. Ainsi, le CIR conduit les entreprises à accroître leur niveau de dépenses de R&D d'un montant à peu près équivalent à la dépense fiscale additionnelle, soit un effet d'entraînement autour de 1. Cependant, les études empiriques menées par l'OCDE précisent que cet effet d'entraînement serait plus important pour les petites et moyennes entreprises (PME) que pour les grands groupes[36].

Selon ces mêmes évaluations[37], la réforme de 2008 du CIR a eu des effets positifs sur les variables d'innovation (comme l'emploi d'ingénieurs et le dépôt de brevets) et les variables d'activité (comme la croissance de l'investissement ou du chiffre d'affaires) qui ne concernent que les PME.

En revanche, les données disponibles montrent que les effets du CIR n'ont pas été suffisants pour inverser la perte d'attractivité du territoire

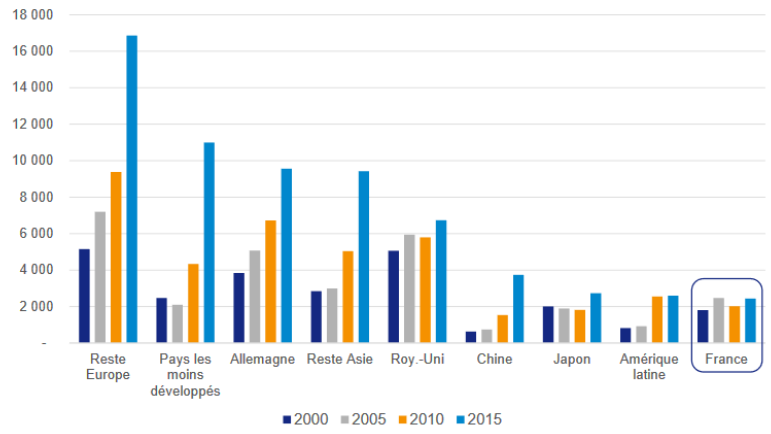
[35] CNEPI, 2019, « L'impact du crédit impôt recherche ».

[36] OCDE, 2020, « Qu'en est-il de l'efficacité des incitations fiscales en faveur de la R&D ? Nouveaux éléments issus du projet microBeRD de l'OCDE » : l'effet d'entrainement des crédits d'impôt en faveur de la dépense de R&D est de 0,4 pour les grandes entreprises, de 1 pour les moyennes entreprises et de 1,4 pour les petites entreprises.

[37] L. Bach et al., 2021, « Les impacts du crédit d'impôt recherche sur la performance économique des entreprises », Rapport IPP n° 33.

français concernant la localisation de la R&D des multinationales étrangères[38].

Graphique n° 16 : R&D réalisée à l'étranger par les filiales étrangères des groupes américains, par région et par pays sélectionnés (en millions de dollars américains 2010)



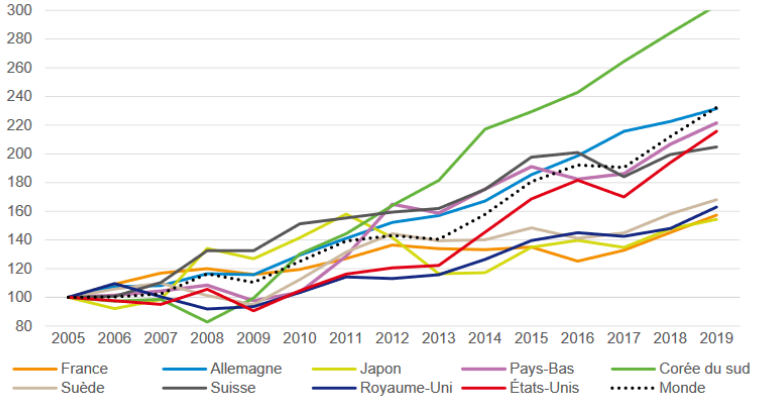
Source : EU Industrial R&D Investment Scoreboard, étude NEOMA-BS 2021.

Sur la période 2000-2016, on observe que le poids des groupes étrangers dans la R&D des entreprises en France a baissé de 2 points, tendance appuyées par le fait que la hausse de la R&D des entreprises étrangères en France est plus faible que dans le reste du monde pour ces mêmes groupes. Le renforcement du CIR en 2008 ne semble donc pas avoir empêché la perte d'attractivité de la France en termes de localisation de la R&D des groupes étrangers. Les groupes américains ont par exemple bien davantage investi en R&D dans d'autres pays européens, notamment en Allemagne, où les coûts de la R&D sont pourtant plus élevés. Le dernier exemple en date est l'implantation de l'usine Tesla de batteries à Berlin, les arguments clés ayant été la souplesse des procédures d'implantation et la qualité de l'ingénierie allemande.

De même, si les entreprises multinationales françaises ont accru leurs dépenses de R&D au cours des deux dernières décennies, elles l'ont fait à un rythme moins soutenu que celles des principaux pays de l'OCDE.

[38] S. Lhuillery et al. (2021) « La R&D des groupes français et le CIR », Document de travail NEOMA BS.

Graphique n° 17 : Evolution des montants de R&D dépensés par les groupes qui investissent le plus en R&D, par pays (base 100 en 2005)



Source : EU Industrial R&D Investment Scoreboard, étude NEOMA-BS 2021.

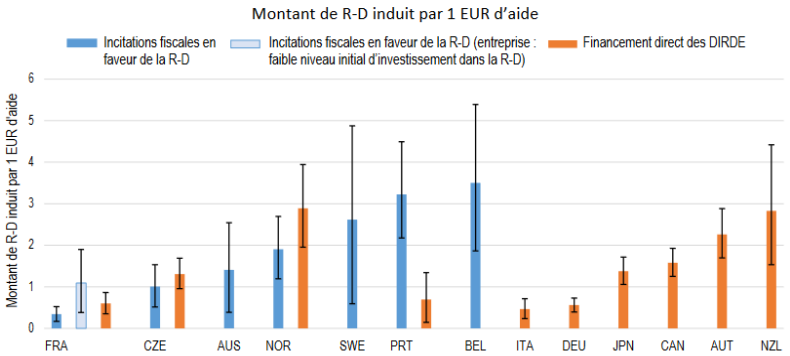
L'effet d'entraînement des incitations fiscales à la R&D s'avère plus fort pour les PME que pour les entreprises de plus grande taille[39]. Ainsi, selon l'OCDE, pour chaque euro d'aide fiscale reçue, les petites entreprises (moins de 50 salariés) investissent plus de 1,4 € dans la R&D, les moyennes entreprises (5 à 249 salariés) 1 € et les grandes entreprises (250 salariés ou plus) seulement 0,4 €, ce qui, selon l'étude, met en évidence le fait que les plus petites entreprises réalisent en moyenne moins de R&D[40]. Ces résultats expliquent pourquoi plusieurs pays ont mis en place des mécanismes de plafonnement pour limiter la générosité des dispositifs.

[39] Castellacci and Lie, 2015, « Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis » ; Dechezleprêtre *et al.*, 2016, « Do tax incentives for research increase firm innovation? An RD design for R&D » ; OCDE 2020.

[40] OCDE, 2020. L'étude précise que « ces disparités disparaissent dès lors que les dépenses initiales de R&D réalisées par chaque entreprise sont prises en compte dans l'analyse. Il y a lieu d'en conclure que si les incitations fiscales à la R-D stimulent l'activité de R-D des petites entreprises, ce n'est pas seulement en raison de leur taille, mais aussi parce qu'elles sont généralement moins actives dans ce domaine.

Selon cette étude de l'OCDE, la France affiche le ratio d'apport différentiel le plus faible (0.34), ce qui s'explique, du moins en partie, par le niveau relativement élevé des dépenses de R&D d'une entreprise moyenne dans l'échantillon utilisé pour l'estimation. Pour les aux entreprises affichant un faible niveau initial d'investissement dans la R-D (moitié inférieure de la distribution de la R-D), on obtient un ratio proche de 1. Au total, en France, les aides fiscales à la R&D se traduisent par un surcroît de dépenses de R&D relativement plus faible que pour les pays de taille comparable, dans lesquels l'aide fiscale est moins généreuse et ciblée en général sur les entreprises de taille modeste. (cf. graphique 18).

Graphique n° 18 : Capacité des incitations fiscales en faveur de la R&D et des aides directes à stimuler la R&D des entreprises



Note: Ce graphique illustre le montant de R-D induit par 1 EUR d'aide publique (ratio d'apport différentiel brut) par type de moyen d'action. Les « moustaches » indiquent l'intervalle de confiance à 90%, dans lequel il est probable à 90% que se trouve la « vraie » valeur du ratio d'apport différentiel.

Source : OCDE, 2020, « The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OCD microBeRD project, 2016-19 ».

L'OCDE indique également que les incitations fiscales à la dépense de R&D sont plus efficaces sur les entreprises qui effectuent peu de R&D que sur celles qui en effectuent beaucoup. Elle recommande, en conséquence, de plafonner les dispositifs tels que les crédits d'impôt[41].

[41] ODE, 2020, ibid : « l'analyse transnationale conclut à un effet d'entraînement limité parmi les entreprises des secteurs à forte intensité de R&D (industrie pharmaceutique, fabrication d'ordinateurs, R&D scientifique, secteurs associés à un ratio d'apport différentiel de 0.3) par comparaison avec les secteurs à moindre intensité de R&D (ratio d'apport différentiel de 1.1). Il y a donc tout lieu de penser que l'effet d'entraînement des incitations fiscales en faveur de la R&D sera plus important si elles plafonnent le montant des dépenses de R&D ou réduisent le taux du crédit ou de l'allègement d'impôt sur la R&D dès qu'un certain seuil est atteint ».

Ces études appellent toutefois des analyses complémentaires, parfois rendues difficiles par l'absence ou l'imprécision des données disponibles :

- elles assimilent fréquemment recherche et innovation, alors qu'il s'agit d'activités distinctes, même si elles sont complémentaires ;
- l'étude sur l'efficacité comparée entre grandes et petites entreprises ne se fonde que sur les effets multiplicateurs et ne comporte pas d'analyse relative à l'efficacité des innovations et recherches financées ;
- dans une économie de plus en plus tournée vers les services, la notion d'innovation évolue, avec notamment le poids croissant du digital.

2 - Un dispositif qui demeure complexe malgré des améliorations récentes

Certaines modalités du périmètre et de l'assiette du CIR apparaissent complexes et ne sont pas toujours efficaces :

- l'inclusion dans l'assiette du CIR des dépenses relatives aux brevets, à la veille technologique et à la normalisation est redondante avec l'existence de dispositifs budgétaires aux objectifs équivalents ciblés sur les PME ;

- le doublement de l'assiette des dépenses relatives à l'embauche de jeunes docteurs, outre qu'il aboutit à ce que le montant du crédit d'impôt excède la rémunération du docteur, n'incite pas à l'embauche de doctorants selon une évaluation récente menée par la CNEPI[42] ;

- l'inclusion d'un forfait pour les dépenses de fonctionnement a suscité des interrogations sur sa conformité au droit européen, motif qui a conduit à la suppression à compter de 2022 du doublement de l'assiette pour la sous-traitance à un organisme de recherche public.

Le contrôle fiscal du CIR est quant à lui en voie d'amélioration. Le taux de couverture des contrôles apparaît suffisant et le suivi des contrôles sera plus fin avec le déploiement du système d'information PILAT.

[42] B. Bernela, L. Bonnal, C. Bonnard, J. Calmand, J.F. Giret (resp. scientifique), 2018, « Une évaluation des effets du dispositif Jeunes Docteurs sur l'accès aux emplois de R&D ».

L'amélioration du suivi des contrôles par la DGFIP

L'application Alpage, système d'information (SI) utilisé par l'administration fiscale, ne permet pas aujourd'hui de quantifier le nombre de contrôles comportant l'examen du CIR. La mise en place du SI PILAT va permettre de suivre les motifs de contrôle jusqu'au recouvrement des droits et pénalités.

Le module PILOT-CF sera accessible à compter de mai 2022. Il sera ensuite progressivement enrichi et reprendra complètement Alpage à compter de décembre 2023.

Le CIR est désormais un élément de programmation des contrôles pour l'administration fiscale, compte tenu de son impact budgétaire important et de la constatation de fraudes significatives liées à certaines situations récurrentes. La coordination des contrôles entre la DGFiP et les experts du MESRI va être révisée pour les rendre plus cohérents.

L'évaluation du crédit d'impôt innovation (CII)[43] fait, quant à elle, ressortir des effets positifs pour les entreprises bénéficiaires, sans toutefois qu'un lien de causalité puisse être attribué au dispositif. Enfin, l'intégration du crédit d'impôt collection (CIC) au sein du CIR ne possède pas de justification économique ou fiscale, les dépenses d'élaboration d'une nouvelle collection ne présentant pas d'externalité positive et le ciblage d'un seul secteur d'activité allant à l'encontre de la logique générale du CIR.

En définitive, les résultats nuancés du CIR plaident pour une réflexion sur la place qu'il occupe dans la politique française de soutien à l'innovation.

B - Peu efficace, le régime fiscal des plus-values à long terme provenant des produits de cessions et de concessions de brevets a été révisé en 2019

La littérature économique récente[44] ainsi que les travaux de la Commission européenne[45] concluent que les « patent boxes »[46] sont le plus souvent un moyen inefficace et inefficient de soutenir l'innovation en raison d'une nette séparation géographique entre la localisation des brevets et celle des activités de R&D[47]. En effet, les « *patent boxes* » peuvent être

[43] INSEE, Simon Bunel et Benjamin Hadjibeyli, 2019, « Évaluation du crédit d'impôt innovation », documents de travail.
[44] F. Gaessler et al., 2018.
[45] Commission européenne, 2020.
[46] Le Patent Box est un régime fiscal privilégié accordé aux entreprises pour localiser leurs brevets dans un pays donné.
[47] Böhm et al., 2015 ; Alstadsaeter et al., 2015.

utilisées par les entreprises multinationales dans une logique d'optimisation fiscale[48] en relocalisant leurs brevets dans les pays à fiscalité avantageuse plutôt que de déplacer leurs unités de R&D. Ces dispositifs conduisent en outre à subventionner des innovations d'ores et déjà rentables et donc non risquées.

Le dispositif français de « *patent box* » a été jugé peu efficace[49] et dommageable au regard des orientations du plan « BEPS »[50] (« base erosion and profit shifting ») de l'OCDE, qui vise à lutter contre les pratiques consistant à loger artificiellement les bénéfices là où ils seront peu ou pas imposés. Il a donc été révisé en 2019 pour être rendu conforme à l'approche « Nexus » promue par l'OCDE, qui suppose, pour qu'une entreprise bénéficie d'un régime préférentiel d'imposition des revenus tirés de tels actifs, qu'elle ait engagé elle-même les dépenses ayant conduit à leur développement[51].

C - L'évaluation du dispositif JEI souligne un effet globalement positif sur l'emploi en R&D, mais limité dans le temps

L'évaluation du dispositif JEI se heurte à des difficultés de méthode pour trouver des entreprises similaires auxquelles comparer celles qui ont recours au dispositif et pour l'isoler des autres soutiens publics (exonérations fiscales et sociales avec le CIR et/ou les aides de Bpifrance).

Malgré ces difficultés, plusieurs études[52] ont identifié un effet globalement positif de ces aides aux JEI sur l'emploi qualifié des entreprises bénéficiaires. Néanmoins, ces effets sont faibles, sont uniquement constatés pour les entreprises recourant précocement au dispositif et décroissent avec l'ancienneté de l'entreprise[53].

---

[48] L. Evers *et al.*, 2013 ; Alstasaeter *et al.*, 2018 ; S. Beer *et al.*, 2020.

[49] Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, présidé par M. Henri Guillaume, 2011.

[50] OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, « Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels, Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5 » ; Groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) », 24 novembre 2017, n° 14784/17 FISC 300 ECOFIN 999, point III, B, § 26.

[51] Il s'agit donc d'un « lien » entre les dépenses engagées, les actifs détenus et l'imposition des gains qu'ils génèrent.

[52] Par exemple E. Gautier, F.-C. Wolff, « Les aides à l'innovation ont-elles un effet sur les salaires et l'emploi des jeunes entreprises innovantes ? », 2020.

[53] S. Quantin, S. Bunel, C. Lenoir, 2021, « Évaluation du dispositif Jeune entreprise innovante. Un exemple d'application du modèle d'analyse de sensibilité de Rosenbaum ».

D - Les évolutions récentes de la fiscalité des sociétés amènent à s'interroger sur l'intensité des dispositifs fiscaux en faveur de l'innovation

L'évolution de la fiscalité des entreprises est marquée par deux évolutions concomitantes.

Au plan international, l'adoption d'un taux d'IS minimum dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE devrait se traduire par une limitation de la concurrence fiscale sur le taux d'imposition des sociétés[54]. D'autre part, la baisse de l'IS français de 33 % à 25 % réduit l'intérêt de recourir au CIR en tant qu'instrument de compétitivité fiscale, puisque ce taux converge désormais vers la moyenne des pays membres de l'OCDE. Si la baisse des impôts de production de 10 Md€ décidée en loi de finances initiale pour 2021 ne diminue pas directement le taux d'imposition sur les sociétés, elle contribue, elle aussi, à alléger le poids global de la fiscalité sur les entreprises françaises.

Dans ce contexte, l'intensité élevée du CIR français pour compenser un taux d'imposition sur les bénéfices supérieur à celui des principaux pays comparables a perdu de sa justification.

V - Réexaminer les incitations fiscales en faveur de l'innovation en termes d'efficience, d'évaluation et de pilotage

Le réexamen des instruments fiscaux liés au soutien à la recherche-développement et à l'innovation doit se faire en tenant compte de la nécessité d'intensifier les innovations technologiques dans l'ensemble des secteurs de l'économie pour faire face au changement climatique et à la transformation numérique.

L'OCDE estime à 6 900 milliards de dollars par an les investissements verts nécessaires dans le monde au cours des quinze prochaines années, soit une hausse de 10 % du flux actuel d'investissements dans les infrastructures. En 2018, la Commission européenne chiffrait entre 175 et 290 Md€ par an, sur la période 2030-2050, les investissements supplémentaires nécessaires chaque année en Europe pour parvenir à la neutralité carbone en 2050. Le rapport du ministère de la transition écologique sur la stratégie nationale bas-carbone en 2020

[54] Cf. CPO, « Adapter la fiscalité internationale des entreprises à une économie mondiale numérisée », 2020.

estimait le surcoût d'investissement à supporter à près de 2,5 % du PIB tous secteurs confondus.

A cet effort doit s'ajouter la prise en compte des enjeux de la transformation numérique. A cet égard, le degré de numérisation des entreprises françaises[55] est comparable à celui observé en Europe tant sur les outils numériques dits matures (progiciels de gestion, traitement automatisé des factures) que sur les technologies émergentes (informatique en nuage, données de masse, intelligence artificielle). Le numérique a contribué à amortir le choc économique induit, tant du côté de l'offre (télétravail) que de la demande (consommation à distance). L'effort doit se poursuivre, notamment en matière de robotisation de l'industrie manufacturière en retard sur l'Allemagne et l'Italie, sauf dans l'industrie automobile, et dans les TPE qui sont significativement moins numérisées que leurs homologues allemandes.

Le réexamen des instruments fiscaux liés au soutien à la recherche-développement et à l'innovation n'est pas non plus détachable de la réflexion d'ensemble sur la fiscalité des entreprises dans notre pays. A cet égard, le CPO s'est déjà prononcé en faveur d'une baisse du taux de l'impôt sur les sociétés et des impôts de production[56]. Des mesures ont déjà été prises à cet égard.

Les recommandations qui suivent se concentrent sur les évolutions qui seraient de nature à renforcer l'efficacité de ces instruments fiscaux.

A - Plusieurs scénarios d'évolution du CIR sont de nature à améliorer son efficience

1 - Trois scénarios d'évolution du CIR

Principal instrument du système d'aides fiscales à l'innovation, le CIR est aussi celui dont la réforme est la plus discutée, pour des raisons à la fois économiques (le CIR est un dispositif favorisant la compétitivité

[55] Cf. note Trésor Éco n°271 – novembre 2020 – Numérisation des entreprises françaises.

56 Dans sa Note n°1 de juillet 2021, le CPO recommandait ainsi de :

« - Poursuivre la stratégie visant à rapprocher le taux nominal de l'IS français de la moyenne de nos grands partenaires de l'UE et de l'OCDE, en tenant compte du contexte des finances publiques ;

- Préserver le rendement budgétaire de l'IS, en poursuivant les efforts de rationalisation de l'assiette, en limitant strictement le recours à des dépenses fiscales nouvelles et en évaluant systématiquement les mesures les plus importantes, telles que le crédit d'impôt recherche ».

fiscale de la France dans un contexte d'imposition élevée des entreprises) et budgétaires (le coût du CIR apparaît élevé, notamment au regard des crédits accordés à la recherche publique). Parmi les solutions les plus souvent évoquées, on peut distinguer deux familles de scénarios qui s'appuient sur les résultats des différentes évaluations :

- **un premier scénario** consisterait à recentrer le CIR sur les PME et les entreprises de taille intermédiaire (ETI), afin de concentrer la créance fiscale là où les évaluations soulignent qu'elle est la plus efficace. La mise en œuvre de ce scénario peut se décliner sous la forme de plusieurs options, en fonction de l'objectif principal recherché (cf. tableau n° 7).

Tableau n° 7 : Modalités de mise en œuvre d'un CIR davantage centré sur les PME et les ETI

	Modalités	Observations
Option (a)	Suppression du taux de 5 % et abaissement du plafond de dépenses de 100 M€ à 20 M€, avec un taux à 30 % inchangé	Ce scénario entraîne une recette fiscale supplémentaire de l'ordre de 1,6 Md€, qui pourrait être, en partie réorientée vers le financement des aides directes à l'innovation ou vers la recherche publique
Option (b)	Suppression du taux de 5 % et abaissement du plafond de dépenses de 100 M€ à 20 M€, avec un taux augmenté à 40 %	Ce scénario permet de renforcer l'aide fiscale accordée aux PME à coût inchangé
Option (c)	Suppression du plafond de 100 M€ et du taux de 5 % et introduction de trois taux : 40 % pour les PME 25 % pour les ETI 10 % pour les grandes entreprises.	Ce scénario permet de renforcer l'aide fiscale accordée aux PME à coût inchangé mais risque d'entraîner des effets de seuil, lorsqu'une PME devient une ETI par exemple.

Source : CPO

Ces variantes entraînent des variations différentes de la créance de CIR et de la répartition de cette créance par catégorie d'entreprises, comme l'illustre le tableau n° 7. Les options (a) et (b) ne différencient pas l'accès au dispositif en fonction de la taille de l'entreprise, à la différence de l'option (c), dont il faut toutefois souligner qu'elle est fragilisée par sa compatibilité problématique avec le droit européen ;

- **un deuxième scénario** maintiendrait la configuration actuelle du CIR et se contenterait de proposer une rationalisation des éléments les moins efficients de son assiette : suppression du doublement de l'assiette

pour les jeunes docteurs ; exclusion des dépenses de veille technologique, gestion des brevets et normalisation ; suppression des dépenses de fonctionnement ; suppression du crédit d'impôt collection ;

- **un troisième scénario** serait celui d'un « CIR vert », incitant aux dépenses de recherche dans le domaine de l'environnement. Si l'innovation est essentielle à la transition écologique, la mise en place d'un « CIR vert » devrait surmonter au préalable trois difficultés : la définition de ce qui relève de la R&D verte, même si la taxonomie européenne des activités vertes ou durables facilitera les arbitrages ; la vérification de la compatibilité de cet instrument avec le droit européen des aides d'État ; l'adaptation du contrôle fiscal afin d'intégrer cette dimension nouvelle. Il s'y ajoute des obstacles propres au poids des investissements antérieurs dans la R&D « grise »[57] et aux effets d'apprentissage et de réseaux.

Ces obstacles soulignés par la théorie économique expliquent la faible croissance de la R&D « verte » en France. Selon les chiffres de l'enquête annuelle R&D réalisée par le MESRI[58], qui la définit comme la recherche sur « la protection de l'air ambiant et du climat, la protection de l'eau, la gestion des déchets, la protection des sols et des eaux souterraines, la réduction du bruit et des vibrations, la protection des espèces et des habitats et la protection contre les rayonnements »[59], elle ne représentait que 11 % de la dépense intérieure de recherche en France en 2018, en faible progression depuis 2005 (5 %) et 2014 (8 %).

En définitive, même si la mise en œuvre d'un « CIR vert » apparaît difficile à court terme, il apparaît souhaitable d'en analyser la faisabilité.

2 - Un impact budgétaire variable en fonction des options retenues

Les développements ci-dessus montrent que seuls les deux premiers scénarios (plafonnement plus strict du CIR et rationalisation des dépenses éligibles) sont praticables à court-moyen terme, et que la faisabilité du troisième (CIR vert) devrait être analysée. L'impact budgétaire de ces deux scénarios est résumé dans les tableaux n° 8 et n° 9.

---

[57] Cf. Aghion et al., 2012, « Crise et croissance : une stratégie pour la France ». C'est ce qu'on appelle le phénomène de dépendance au sentier selon lequel les conditions initiales et les antécédents historiques influencent les décisions immédiates et futures.

[58] L'enquête demande aux entreprises de ventiler leurs dépenses en R&D entre plusieurs postes : l'informatique et développement de logiciels, les biotechnologies, la protection de l'environnement, les nouveaux matériaux et les sciences humaines et sociales (SHS).

[59] En sont exclues les activités qui ont trait à la gestion des ressources naturelles.

Tableau n° 8 : Impact budgétaire des différentes modalités de mise en œuvre du scénario par rapport à la référence (en M€)

	Référence	Option a	Option b	Option c
Créance totale	6 410	4 820	6 420	6 400
Créance pour les PME	2 110	2 070	2 740	2 810
Créance pour les ETI	2 130	1 650	2 200	2 000
Créance pour les grandes entreprises (calcul de la créance au niveau des groupes économiques)	2 170	1 100	1 470	1 590

Source : CPO

Tableau n° 9 : Impact budgétaire des pistes de rationalisation du CIR

Modifications	Économie budgétaire
Calcul au niveau du groupe plutôt qu'au niveau des filiales, avec comme critère 95 % de détention	470 M€
Calcul au niveau du groupe plutôt qu'au niveau des filiales, avec comme critère 50% de détention	960 M€
Suppression de la sous-traitance privée	-50 M€
Suppression du doublement de l'assiette pour les jeunes docteurs	90 M€
Exclusion des dépenses de veille technologique, gestion des brevets et normalisation	250 M€
Suppression des dépenses de fonctionnement, sans compensation	1 670 M€
Suppression des dépenses de fonctionnement, compensée avec un taux à 40 %	110M€
Suppression du crédit d'impôt collection	40 M€

Source : CPO

S'agissant du premier scénario (tableau n° 8), seule l'option (a) entraînerait une baisse du coût du dispositif (-1,6 Md€), centrée sur les grandes entreprises qui contribueraient à cette baisse pour près d'1 Md€. Le scénario de rationalisation, quant à lui, pourrait conduire, selon les modalités retenues, à une réduction du coût du CIR pouvant aller jusqu'à 3 Md€, même si la faisabilité de cette rationalisation apparaît sujette à caution, tant les éléments concernés par une éventuelle suppression sont susceptibles de déséquilibrer certaines situations faisant l'objet d'une attention soutenue, comme l'embauche des jeunes docteurs ou les dépenses de veille technologique ou de gestion des brevets.

En définitive, la piste d'un plafonnement progressif plus strict du CIR est privilégiée par le CPO, pour les raisons suivantes :

- le contexte de baisse du taux nominal de l'IS qui réduit d'ores et déjà l'intensité de cette incitation fiscale ;

- le fait que tous les pays de l'OCDE ayant mis en place un CIR aient opté pour un plafonnement nettement plus faible que celui en vigueur dans notre pays (4 M€ en Allemagne, par exemple) ;

- le souci de privilégier la stabilité des incitations et de ne pas dénaturer un dispositif qui reste, malgré son efficacité limitée, un élément d'attractivité fiscale pour notre pays.

Ce scénario devrait s'accompagner d'une adaptation des règles relatives aux aides d'Etat, notamment le règlement UE n° 1407-2013 dit *de minimis*[60], afin de permettre à l'ensemble des acteurs de participer à l'effort de recherche et d'innovation.

B - Le dispositif JEI et le crédit d'impôt innovation gagneraient à être rationalisés

Les aides à l'innovation autres que le CIR ont fait l'objet d'un examen récent dans le rapport de 2018 de Jacques Lewiner et al[61]. Celui-ci proposait plusieurs pistes de rationalisation du dispositif existant, notamment en élargissant aux dépenses éligibles au CII celles retenues pour l'éligibilité au dispositif JEI. Cette mesure aurait pour avantage d'accroître la lisibilité des aides à l'innovation en fusionnant les deux dispositifs et en conduisant à la disparition du CII qui, en raison de son montant limité et de son caractère faiblement incitatif, n'a jamais prouvé son efficacité. Le rapport proposait également d'accroître la durée dans le temps du dispositif, actuellement limitée à huit ans.

Si la première de ces propositions est de nature à améliorer la lisibilité et l'efficacité des aides à l'innovation, la seconde apparaît plus contestable, compte tenu des évaluations disponibles qui montrent que l'effet maximal du dispositif JEI est très concentré dans le temps, au début de la vie de l'entreprise, et beaucoup plus faible par la suite.

[60] Ce règlement européen plafonne à 200.000 € sur une période de 3 ans les aides publiques versées aux entreprises et non soumises à une autorisation préalable de la Commission européenne. Il est en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023.

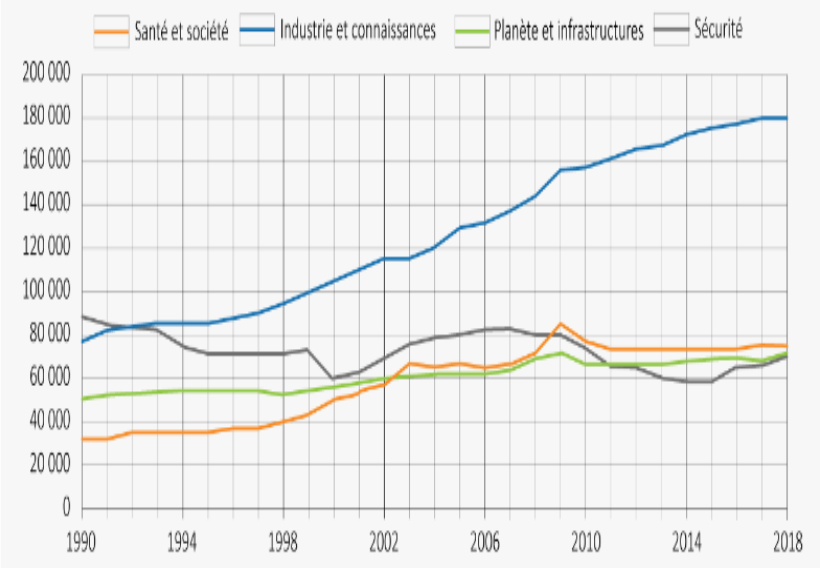
[61] J. Lewiner, R. Stephan, S. Distinguin, J. Dubertret, 2018, « Les aides à l'innovation ».

C - Les aides fiscales à l'innovation pourraient être mieux articulées avec le pilotage global de la politique publique de l'innovation

La crise sanitaire a accéléré la prise de conscience de la nécessité de mener une transition vers des sociétés plus durables et plus résilientes. L'innovation joue un rôle fondamental, car elle permet d'accélérer le développement de filières et de technologies indispensables à cette transition.

Toutefois, les montants d'aides publiques à l'innovation dont bénéficie chaque secteur, qu'elles soient directes ou fiscales, ne font pas l'objet d'un suivi. L'OCDE, dans son rapport sur l'innovation de 2021, souligne pourtant que les aides publiques en faveur de l'innovation n'ont pas suffisamment bénéficié aux secteurs prioritaires de la santé et de l'environnement (cf. graphique 19), en raison notamment de la part croissante qu'ont prise les aides fiscales depuis deux décennies, lesquelles ne sont par définition pas ciblées.

Graphique n° 19 : Estimation du volume total d'aides publiques en faveur de la R&D par pôle thématique lié aux objectifs du développement durable (ODD)



Source : OCDE, 2021, « Science, technologie et innovation : Perspectives de l'OCDE pour 2021 »

C'est pourquoi les incitations fiscales pourraient être intégrées dans un pilotage global de la politique publique d'innovation en mettant en place un outil de suivi et de pilotage de l'ensemble des aides publiques en faveur de l'innovation, le cas échéant en s'appuyant sur le « Data hub » en cours de mise en place par la direction générale des entreprises (DGE) pour les aides d'État.

D - L'évaluation des dispositifs fiscaux d'incitation à l'innovation pourrait être complétée et systématisée

À l'exception du CIR, qui a fait l'objet d'une évaluation en deux phases sur cinq ans dans le cadre de la CNEPI en s'appuyant sur des travaux reposant sur des méthodes micro-économétriques, les évaluations récentes des incitations fiscales en faveur de l'innovation restent limitées. Or, la démarche d'évaluation conduite par la CNEPI s'agissant du CIR et du régime cadre 40391 d'aides d'État à la recherche, gagnerait à être systématisée pour élaborer les évolutions les plus pertinentes des incitations fiscales en faveur de l'innovation.

Trois dispositifs au moins devraient être concernés :

- la taxation à taux réduit des revenus issus de certains actifs de propriété industrielle : le dispositif de « patent box » français demeure peu évalué, en dépit de son montant pourtant significatif (586 M€ en 2019) et du fait qu'elle représente la deuxième incitation fiscale en faveur de l'innovation en France en volume. Alors que ce régime fiscal a été révisé en 2019, son évaluation devrait apparaître comme une priorité. Comme cela a été le cas pour le CIR, l'évaluation devrait porter sur son caractère additionnel ainsi que sur son impact direct sur l'innovation, à travers la quantité et la qualité des brevets concernés ;

- le dispositif JEI : les évaluations du régime fiscal des JEI ont porté sur l'effet du dispositif sur l'emploi de R&D, mais n'ont pas cherché à mesurer son impact sur l'innovation. Il apparaît donc nécessaire de poursuivre les travaux d'évaluation du dispositif JEI pour estimer cet impact ;

- la déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation : le programme d'évaluation des dépenses fiscales présenté dans le PLF pour 2020 prévoyait l'évaluation en 2020 de la déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique et la digitalisation industrielle. Il n'en a rien été. Cette évaluation devrait être engagée dans les meilleurs délais.

En conséquence, le CPO retient les recommandations suivantes :

- Recommandation n°3 : Inscrire la réforme du CIR et des dispositifs fiscaux d'aide à l'innovation dans une réflexion d'ensemble sur les moyens de renforcer les efforts d'innovation des entreprises françaises face à la double révolution écologique et digitale ;

- Recommandation n° 4 : Engager une réduction du plafond actuel du CIR. ;

- Recommandation n° 5 : Élargir le dispositif Jeunes entreprises innovantes (JEI) aux dépenses éligibles au crédit d'impôt innovation (CII), en supprimant la dépense fiscale associée à ce dernier dispositif ;

- Recommandation n° 6 : Intégrer les incitations fiscales dans un pilotage d'ensemble de la politique d'innovation en mettant en place un outil de suivi des aides publiques en faveur de l'innovation et en s'appuyant sur le projet de Data Hub de la direction générale des entreprises (DGE) pour les aides d'Etat.

- Recommandation n° 7 : Systématiser l'évaluation des principales aides fiscales à l'innovation (CIR, taxation au taux réduit des revenus issus de certains actifs de la propriété industrielle, JEI, déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique) selon une périodicité à définir, sur le modèle de l'évaluation de la fiscalité du capital, confiée depuis 2018 à un comité spécialisé placé auprès de France Stratégie.

Chapitre III – Favoriser le consentement à la fiscalité sur l'énergie

La fiscalité écologique[62] comprend l'ensemble des impôts, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou, plus généralement, par un produit ou un service qui détériore l'environnement. Elle s'applique ainsi aux actions générant des dommages environnementaux : réchauffement climatique, pollutions, consommation de ressources rares, déchets… En les renchérissant, elle contribue à limiter les pollutions et les atteintes à l'environnement et représente ainsi un moyen de modifier les comportements des acteurs, conformément au principe du « pollueur-payeur ».

La définition la plus courante, utilisée par Eurostat et l'OCDE, retient le critère plus large de l'assiette : « *est considérée comme une taxe environnementale une taxe dont l'assiette est une unité physique (ou une approximation d'une unité physique) de quelque chose qui a un impact spécifique et avéré sur l'environnement et qui est considéré comme une taxe pour le système européen de comptes* »[63]. Dans cette acception, la taxe sur les certificats d'immatriculation appartient, au même titre que les accises sur l'énergie et le malus automobile, à la fiscalité environnementale. Au sein de cet ensemble, la fiscalité assise sur *l'énergie* est toutefois prépondérante, puisque 84 % des recettes de la fiscalité

[62] Ce chapitre s'appuie sur le rapport particulier « Le consentement à la fiscalité environnementale » rédigé pour le CPO par Jonas Anne-Braun, inspecteur des finances et Tristan Guesdon, stagiaire, élève à l'ENS (Paris) ainsi que sur des éléments issus d'un article, tiré de ce rapport particulier et rédigé par les mêmes auteurs, intitulé « La fiscalité sur l'énergie peut-elle devenir acceptable ? », n° 176, *Revue de l'OFCE*, février 2022.
Le rapport particulier peut être consulté sous le lien suivant : https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2022-02/20220209-rapport-particulier-consentement-fiscalite-environnementale.pdf
L'article peut être consulté sous le lien suivant :
https://www.ofce.sciences-po.fr/pdf/revue/02-176OFCE.pdf

[63] Règlement (UE) n ° 691/2011 du Parlement européen et du Conseil du 6 juillet 2011 relatif aux comptes économiques européens de l'environnement.

environnementale en France en 2019 proviennent de la fiscalité énergétique, pour un montant de 47,1 Md€, dont 31,4 Md€ pour la seule taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE).

Cette situation est le résultat d'une sédimentation historique où la fiscalité assise sur des assiettes en lien avec les ressources environnementales est passée d'une conception où le rendement attendu était privilégié à un outil de plus en plus mobilisé pour l'effet signal-prix qu'il est susceptible de générer sur l'usage d'une ressource. Le tournant décisif est le Grenelle de l'environnement en 2007[64] qui a relancé les réflexions sur les usages de la fiscalité pour atteindre les objectifs environnementaux. À l'issue de ses travaux, cinq mécanismes fiscaux d'inspiration pigouvienne[65] ont vu le jour, mais ont connu des sorts très différents :

- l'écotaxe poids lourds, taxe payée par les camions de plus de 3,5 tonnes, sur environ 15 000 kilomètres du réseau routier français et devant assurer le financement d'infrastructures de transport avec un rendement estimé de l'ordre de 890 M€ par an, a été abandonné en 2014 ;
- la taxe d'enlèvement des ordures ménagères a été transformée en un mécanisme plus incitatif ;
- la faculté de recourir à des péages urbains dans les agglomérations de plus de 300 000 habitants est restée lettre morte ;
- un bonus-malus automobile a été mis en œuvre dans le but d'orienter les choix des consommateurs vers les véhicules les plus propres : les acheteurs de véhicules neufs les moins polluants bénéficient ainsi d'une réduction à l'achat (le bonus), tandis que ceux qui choisissent des modèles plus polluants doivent s'acquitter d'une taxe (le malus) ;

[64] Du 6 juillet au 25 octobre 2007, le Grenelle de l'environnement, initié par Jean-Louis Borloo, ministre d'État sous la présidence de Nicolas Sarkozy, rassemble État, collectivités locales, partenaires sociaux et ONG investies dans les questions environnementales. Il débouchera sur la loi du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement et sera précisé ultérieurement par la loi portant engagement national pour l'environnement, dite Grenelle 2, du 12 juillet 2010.

[65] L'idée qu'une taxe puisse avoir un objectif distinct du rendement d'une part et de la correction des inégalités d'autres part, est formalisée par l'économiste britannique Arthur Cecil Pigou (1877-1959) en 1920 dans son ouvrage fondateur en économie publique : *The Economics of Welfare* (« l'économie du bien-être »). Il y théorise que la fiscalité, par une modification des prix relatifs, est susceptible de modifier les comportements ayant trait à l'usage d'un bien ou service.

- la contribution climat-énergie, suggérée par le rapport Rocard de juillet 2009, a subi la censure du Conseil constitutionnel[66].

La situation a radicalement changé depuis lors. Peu d'instruments de politique environnementale semblent susciter aujourd'hui autant de résistances que la fiscalité environnementale. Les deux mouvements sociaux les plus inhabituels – et les plus coûteux pour les finances publiques – de la décennie 2010 en France, celui des Bonnets rouges de 2013 et celui des Gilets jaunes de 2018, ont mobilisé des formes de contestation inédites dans le but de bloquer des taxes environnementales, l'écotaxe poids lourds dans le premier cas, les taxes entrant dans le prix des carburants à la pompe dans le second, même si ce n'étaient pas les seuls motifs de mobilisation.

Au-delà de sa prépondérance budgétaire, la fiscalité énergétique est également celle qui concentre le plus d'enjeux d'acceptabilité politique : les taxes pesant sur le prix des carburants, composante carbone en tête, alimentent bien davantage la défiance – comme le montre l'épisode de hausse des prix pétroliers du quatrième trimestre 2021 et les inquiétudes qu'il a déclenchées – que d'autres dispositifs fiscaux hors-énergie comme les redevances pour l'eau ou la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, alors même que le rendement de cette dernière équivaut en 2017 à celui de la composante carbone avec 6,8 Md€ contre 6,4 Md€.

Ce déficit d'acceptation des taxes sur l'énergie retient d'autant plus l'attention de l'observateur qu'il est en contradiction avec le principal outil promu par les économistes pour lutter contre les émissions de gaz à effet de serre : le prix du carbone, dont la taxe carbone est l'une des deux grandes déclinaisons avec les systèmes d'échange de quotas d'émissions. Dans la partie du rapport sur les « grands défis économiques » qu'ils consacrent au changement climatique, Gollier et Reguant[67] se montrent conscients de ce hiatus, estimant d'une part que « *le renforcement de la tarification du carbone est un pas important pour accroître notre ambition en matière d'atténuation du changement climatique* », tout en reconnaissant d'autre part que « *même si la taxe carbone précise clairement ses coûts et son incidence, il subsiste une forte opposition à cette option* ».

Cette situation paradoxale a conduit le CPO, sans revenir sur les conclusions de son rapport de septembre 2019 intitulé *La Fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, qui lui paraissent toujours pertinentes, à s'intéresser aux moyens de la rendre plus acceptable par les contribuables.

---

[66] Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009 du Conseil Constitutionnel.

[67] Gollier, C. et M. Reguant, « Changement climatique », in Les grands défis économiques, O. Blanchard et J. Tirole (dir.), 2021.

La première partie du présent chapitre identifie trois facteurs de blocage de la fiscalité énergétique qui ont été à l'œuvre en France et à l'étranger, pour souligner que celles-ci sont bien documentées et que le constat de leur existence est partagé (I). La deuxième partie fait état, quant à elle, de trois choix auxquels le décideur public est confronté en matière d'acceptabilité de la fiscalité énergétique, pour lesquels aucune solution clé-en-main n'est facilement identifiable mais qui, posés clairement, contribuent à mieux délimiter l'espace de décision en jeu (II). Une troisième partie souligne toutefois l'importance de l'émergence d'alternatives accessibles aux usages que la puissance publique se propose de taxer. Ainsi, les politiques environnementales non-fiscales de nature à faire émerger ces alternatives ont un rôle à jouer pour l'acceptation de la fiscalité environnementale. Cette dernière constitue un outil nécessaire mais non suffisant pour la transition énergétique (III).

I - L'acceptation de la fiscalité énergétique en France : trois blocages

Le gel de la composante carbone des taxes intérieures de consommation à son niveau de 2018 (44,6€/tCO_2) depuis le mouvement des Gilets jaunes constitue un coup d'arrêt majeur aux ambitions des pouvoirs publics en matière de fiscalité énergétique incitative. Trois ans après cette décision de gel, plusieurs facteurs de blocage ont été clairement identifiés et expliquent pourquoi 2022 n'est finalement pas l'année d'un passage à une taxe carbone de 86,2 €/tCO_2 comme prévu dans la loi de finances pour 2018[68].

A - La fiscalité indirecte est historiquement impopulaire et la fiscalité incitative demeure mal comprise

Les difficultés d'acceptation de la fiscalité environnementale plongent leurs racines dans l'histoire longue de notre pays, et notamment l'impopularité traditionnelle des impôts et droits indirects parmi lesquels les accises sur l'énergie occupent aujourd'hui la deuxième place après la TVA. Les témoignages de cette impopularité remontent au moins au

[68] La marche à franchir était très haute : l'augmentation était de 14,1 € la tonne en 2018 suivie d'une augmentation annuelle de 10,1 € la tonne jusqu'en 2022. L'ambition d'atteindre le seuil de 100 € en 2030 devenait plus crédible. Il s'y ajoutait un rattrapage diesel-essence. L'étude d'impact ne fondait pourtant pas la hausse de la trajectoire de la composante carbone sur un renforcement des objectifs climatiques, mais plutôt sur un objectif de rendement. Le surplus de recettes était estimé à plus de 15 Md€ à l'horizon 2022.

XVIIIème siècle : les spécialistes d'histoire fiscale notent qu'à cette époque « *les impôts exigés par l'État, qu'ils soient indirects (sur les biens de consommation, les transactions, etc.) ou directs (sur les revenus et propriétés), sont particulièrement impopulaires. Parmi eux, les taxes sur la consommation font l'objet des critiques les plus virulentes. La gabelle (taxe sur le sel), les aides (droits sur les boissons) et les traites (taxes sur les échanges) restreignent la circulation et la consommation des produits, ce qui explique notamment le jugement négatif des physiocrates à leur égard* »[69] (Delalande et Spire, 2010). Cette impopularité se perpétue aux XIXème et XXème siècles, comme en témoigne la mauvaise image dont pâtissent les agents des contributions indirectes, auxquels leurs visites intrusives chez les commerçants valent le surnom de « *rats de cave* » (Delalande, 2011). La création de la taxe intérieure pétrolière en 1929 s'inscrit dans la continuité des autres impôts indirects puisqu'elle est justifiée entre autres par le déclin du rendement de l'impôt sur le sel. La généalogie de l'impôt sur l'énergie met en évidence sa filiation avec les impôts de rendement. Des protestations d'automobilistes ont lieu dès 1933 contre ces nouvelles taxes, à Lille et à Épinal. Ainsi, l'impopularité actuelle des droits indirects, en particulier sur l'énergie, n'est pas un phénomène inédit, mais renvoie à un motif de contestation connu et ancien.

En outre, l'attribution d'un rôle incitatif à la fiscalité énergétique, par opposition à son rôle de rendement, est une idée récente à l'échelle de l'histoire longue, puisqu'elle est vieille d'un siècle seulement, remontant à Pigou et à son ouvrage de 1920 *The Economics of Welfare*. C'est probablement l'une des raisons pour lesquelles elle est encore mal comprise des contribuables[70], et suscite des réticences accrues visibles à l'échelle internationale. Par analogie, le principe d'une fiscalité sur le revenu remplissant un objectif de justice sociale et de redistribution est apparu dès le XVIIIe siècle mais n'est devenu une réalité que plus d'un siècle et demi plus tard dans le monde[71] (Delalande, 2011).

Au cours des trois décennies passées, des tentatives d'adapter les systèmes socio-fiscaux en vue de (i) prélever des ressources supplémentaires sur l'énergie ou (ii) d'inciter à une moindre utilisation des ressources énergétiques carbonées, se sont heurtées à des oppositions de différentes natures dans des territoires et dans des configurations variées à travers le monde. Dans au moins sept pays développés, sans que cela ne constitue en aucune façon une liste exhaustive, des initiatives

---

[69] Delalande, N. et A. Spire, 2010, *Histoire sociale de l'impôt*. Paris, La Découverte.

[70] Kallbekken, S., S. Kroll et T. L. Cherry, 2011, « Do you not like Pigou, or do you not understand him? Tax aversion and revenue recycling in the lab. » *Journal of Environmental Economics and Management* 62.1: 53-64.

[71] Delalande, N., 2011, Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours. Seuil.

gouvernementales de hausses des prélèvements obligatoires affectant l'énergie ont provoqué des mouvements d'opposition qui ont pu faire échouer les hausses de la fiscalité verte, faire abandonner les velléités de poursuivre plus avant de telles hausses ou bien même modifier durablement les équilibres partisans.

Une fiscalité environnementale qui a suscité de fortes résistances dans un grand nombre de pays

Aux États-Unis, un projet de taxe assise sur les contenus énergétiques (la *BTU tax*) avait été rejeté par le Sénat en 1993 et avait significativement affecté les scores électoraux du parti démocrate aux élections législatives de 1994. Plus récemment, dans l'État de Washington, les électeurs ont rejeté par référendum en 2018 une initiative qui visait à instaurer une redevance sur la part carbone des combustibles fossiles commercialisés dans leur État.

Au Canada, après une décennie 2010 conflictuelle sur le sujet de l'instauration d'un prix du carbone, et le maintien au pouvoir des conservateurs dont le slogan « Axe the taxe » était l'un des principaux éléments de rassemblement, la mise en place du « filet de sécurité » fédéral en 2018 a provoqué un conflit entre le gouvernement fédéral et certaines provinces comme l'Ontario et l'Alberta.

En Australie, le dispositif de taxation du carbone mis en œuvre entre 2012 et 2014 a très vite été au centre de vives tensions politiques et s'est révélé impopulaire auprès de l'opinion publique, suscitant sa suppression par le Parlement en 2014 et la mise en œuvre, par le gouvernement conservateur, d'une politique résumée par le slogan « Technology, not Taxes ».

En Corée du Sud, lorsque le gouvernement a annoncé en juillet 2007 une modification de la taxation des carburants, avec l'objectif de convergence des prix du gasoil à 85 % des prix de l'essence, les transporteurs routiers et leurs syndicats s'y sont opposés, et le gouvernement a dû modifier son projet de loi et y inclure une mesure d'accompagnement spécifique de compensation pour les transporteurs routiers. Depuis lors, le gouvernement n'a jamais été en mesure de revenir sur cette subvention.

En Suisse, une proposition d'augmentation du taux de taxation du CO_2 a été soumise au référendum en juin 2021. Le non l'a emporté à 51,6 %.

Au Danemark, la fin de la coalition menée par les socialistes, en 2001, a coïncidé avec des difficultés à réformer le système fiscal et la proposition portée par cette coalition d'augmenter la fiscalité environnementale. Un gouvernement de coalition entre le parti libéral et le parti populaire conservateur avec l'appui du parti populaire danois (nationalistes) dirige le pays entre 2001 et 2011 en s'en tenant à l'arrêt de toute hausse d'impôts. En juin 2018 intervient un accord politique sur l'avenir de la politique énergétique

dont la principale mesure fiscale est l'abaissement des taxes sur l'électricité censé favoriser l'abandon des énergies fossiles dans le secteur du chauffage et mieux mettre à profit la hausse de la production d'énergie renouvelable. A la suite des élections du 5 juin 2019, le parti social-démocrate retrouve le pouvoir en formant un gouvernement avec les sociaux libéraux, le parti socialiste du peuple et la liste de l'unité. Il annonce en juin 2020 un plan pour le climat qui assume une taxation massive du carbone.

En Suède, en 2018, ont eu lieu des manifestations d'opposition à la taxation des carburants – les *Bensinupproret*. Celles-ci étaient motivées par des causes assez proches de celles mises en avant par les Gilets jaunes en France : hausse des prix des carburants à l'été 2018, dépendance aux énergies fossiles pour certains ménages, en particulier dans les zones rurales peu denses en déclin démographique, et sentiment de délaissement par le gouvernement central. Si ces manifestations n'ont pas eu pour conséquence une baisse des taxes sur les carburants, elles paraissent symptomatiques d'une inflexion en Suède : désormais pour les partis progressistes suédois, il ne s'agit plus tant d'augmenter le taux de taxation que de le maintenir.

Ces oppositions ne se sont pas uniquement manifestées après un relèvement de la taxation de l'énergie mais aussi suite à des modifications du niveau de subventionnement des produits énergétiques carbonés, qui s'analysent de la même manière qu'une hausse des impôts. De tels mouvements d'opposition consécutifs à des baisses des subventions ont été observés dans des pays aussi divers que l'Indonésie (1998 et fréquemment depuis cette date), l'Égypte (en particulier après le Printemps arabe en 2011) et de manière très singulière dans des pays, comme la Bolivie (2005) ou l'Iran (à partir de 2010), où les hydrocarbures sont une ressource naturelle et dont la gestion participe de la répartition des richesses nationales.

Ainsi, la contextualisation temporelle et spatiale de la contestation de la fiscalité sur l'énergie fournit un premier élément d'analyse du blocage français : celui-ci n'est pas un cas isolé, reflet d'une énième « exception française » ou d'une difficulté de gouvernance des contribuables, mais bien l'expression d'une impopularité de la fiscalité énergétique existant de longue date et partagée à travers le monde.

B - La fiscalité énergétique pèse inégalement sur les contribuables

Un second motif de blocage bien identifié comme étant lié à une hausse de la fiscalité énergétique tient à la différenciation socio-spatiale de ses impacts, et à l'existence d'une catégorie de la population

particulièrement vulnérable à ces effets et que l'on peut appeler les « prisonniers énergétiques ».

1 - La fiscalité énergétique présente des effets distributifs importants

La fiscalité indirecte sur les biens de consommation, sous la forme de droits d'accise sur l'énergie, présente des propriétés *distributives*, qui résultent des différences de consommation des produits taxés selon les ménages considérés. L'énergie n'est en effet pas consommée uniformément selon les contribuables, ce qui entraîne des différences dans le poids de la fiscalité supportée, selon plusieurs variables parfois difficiles à déterminer.

a) Une fiscalité caractérisée par des effets régressifs

Une distinction fondamentale est faite entre les effets de distribution *verticaux* et les effets de distribution *horizontaux* :

- les premiers désignent les effets différenciés de la fiscalité énergétique selon le revenu des ménages affectés et posent la question de sa progressivité (verticalité de la distribution des revenus) ;
- les seconds sont définis comme l'ensemble des différences de fiscalité énergétique acquittée à niveau de revenu équivalent, mais posent néanmoins des questions d'équité.

Les effets redistributifs verticaux de court terme, c'est-à-dire à structure de consommation donnée, ont été soigneusement étudiés en France à la suite du mouvement des Gilets jaunes, en recourant à plusieurs modèles de micro-simulation dont les résultats convergent[72]. L'énergie consommée par les ménages pour le transport et le logement apparaît sans conteste comme un « bien normal de première nécessité » dans la typologie d'Engel : elle augmente en moyenne avec le revenu, mais la *part* du revenu qui y est consacrée, appelée « taux d'effort énergétique » ou TEE, diminue.

L'énergie, un bien normal de première nécessité

L'idée d'étudier la consommation d'un bien ou d'un service par les ménages en fonction de leur revenu peut être attribuée au statisticien et

[72] Voir notamment Berry A., 018, « The distributional effects of a carbon tax and its impacts on fuel poverty : A microsimulation study in the French context », *Energy Policy* et Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, 2019.

économiste allemand Ernst Engel (1821-1896) qui a mis au point une typologie des biens toujours enseignée et connue sous le nom des *« lois d'Engel »*.

Les biens peuvent être classés selon leur « élasticité-revenu », qui est calculée du côté de la demande comme le changement relatif dans la consommation d'un bien, rapportée à un changement relatif du revenu du ménage-consommateur. Les lois d'Engel répondent donc à la question *« quelle est l'évolution de la consommation du bien X quand le revenu du consommateur augmente de y % ? »*.

Les biens inférieurs

Ernst Engel constate que certains biens présentent une élasticité-revenu négative. C'est le cas de biens alimentaires comme les pommes de terre, dont la consommation diminue avec le revenu des ménages, les ménages aisés consommant moins de pommes de terre que les ménages pauvres. L'élasticité-revenu de ces biens est négative, et ceux-ci sont alors appelés « biens inférieurs ».

Les biens normaux de première nécessité

D'autres biens, dont l'élasticité-revenu est comprise entre 0 et 1, sont dits « normaux de première nécessité » : leur consommation augmente avec le revenu, mais dans une proportion moindre que celui-ci. La part de revenu consacrée à leur consommation baisse de ce fait avec le revenu. Les dépenses de logement et de transport appartiennent à cette catégorie : l'énergie y est en particulier incluse.

Les biens normaux

Il s'agit de biens dont l'élasticité-revenu est comprise entre 0 et 1 et dont la consommation augmente peu ou prou avec le revenu.

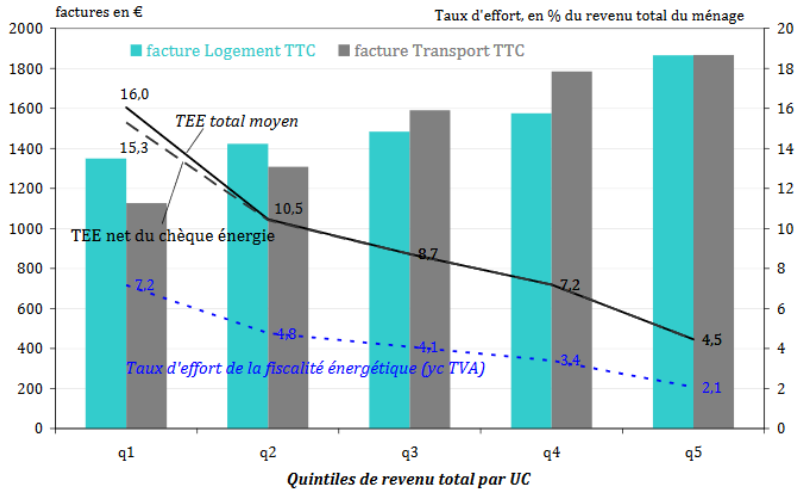
Les biens de luxe

Enfin, les biens dont l'élasticité-revenu est supérieure à 1 sont dits « biens de luxe » ou de confort : à l'image des voitures de sport, la part du budget qui y est consacrée étant une fonction croissante du revenu.

Les travaux sur la consommation d'énergie, en France comme à l'étranger, concluent que l'énergie est un bien normal de première nécessité, dont la part dans le budget des ménages modestes est relativement plus élevée. En effet, presque tous les ménages sont à l'origine d'une demande d'énergie pour le chauffage et le transport, mais cette demande tend à être plus importante au fur et à mesure de l'augmentation du revenu : une grande maison demande en moyenne davantage d'énergie, et les ménages aisés roulent davantage avec leur(s) véhicule(s). Toutefois, l'écart de consommation d'énergie entre ménages modestes et aisés est moindre que leur écart de revenu, d'où une élasticité-revenu positive mais inférieure à 1.

Ce caractère de « bien normal de première nécessité » de l'énergie fait de la fiscalité énergétique un ensemble de taxes régressives (ou anti-redistributives) : son taux effectif rapporté au revenu des ménages (« taux d'effort de la fiscalité énergétique ») est plus lourd pour les ménages modestes, comme l'illustre le graphique n°20. Pour les données de consommation de 2017, le taux d'effort de la fiscalité énergétique atteint 7,2 % du revenu total des ménages du premier quintile, contre seulement 2,1 % pour le cinquième quintile.

Graphique n° 20 : Factures, taux d'effort énergétique et taux d'effort de la fiscalité énergétique selon les revenus du ménage



Source : CPO, à partir du modèle Prometheus (CGDD, actualisé 2017, prix et législation janvier 2019, revenus 2018).

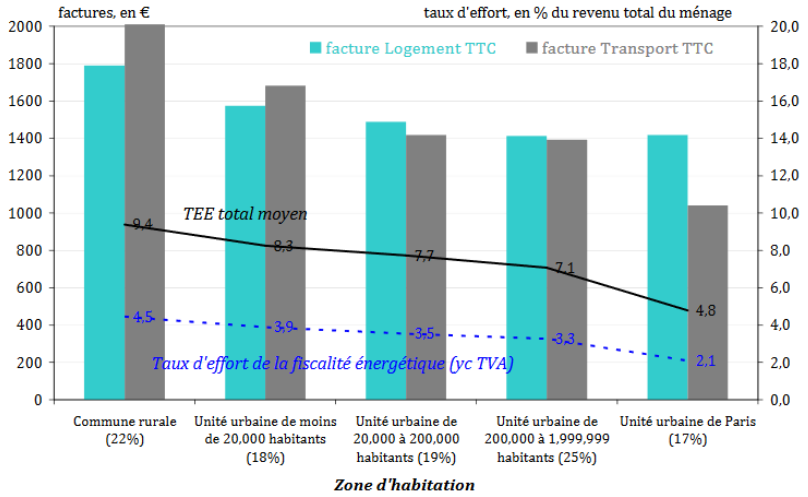
b) D'autres facteurs comme le lieu de résidence des ménages expliquent la forte hétérogénéité de niveau de prélèvement au titre de la fiscalité énergétique

L'identification de ces effets distributifs verticaux ne doit pas masquer la grande hétérogénéité du taux d'effort énergétique entre ménages de même niveau de vie, qui se traduit par des effets distributifs *horizontaux* de la fiscalité énergétique. Cette hétérogénéité horizontale

considérée en bloc est vraisemblablement d'une ampleur supérieure à celle liée au revenu[73].

Le lieu de résidence des ménages est généralement avancé comme la principale explication de cette hétérogénéité, en raison de son impact sur les temps de transport et les modes de chauffage.

Graphique n° 21 : Factures, taux d'effort énergétique et taux d'effort de la fiscalité énergétique selon la zone d'habitation du ménage



Source : CPO (2019) à partir du modèle Promotheus (MTES-CGDD, actualisé 2017, prix et législation janvier 2019, revenus 2018).

Les TEE classés selon le type d'unité urbaine habitée (graphique n° 21 ci-dessus) ou selon une distinction entre grande ville, banlieue et ville isolée[74], font ressortir un avantage lié à un faible éloignement des grands centres urbains. Les banlieues semblent autant, sinon légèrement plus, désavantagées que les « villes isolées », même si le constat est incertain dans la mesure où l'approche par unité urbaine peut gommer une hétérogénéité importante au sein des métropoles. Enfin, il est intéressant de noter que la composante géographique est bien perçue par les contribuables et constitue le facteur le plus souvent mis en avant pour dénoncer le caractère injuste de la fiscalité énergétique. Ainsi, à la question

[73] Hourcade, J.-C., 2015, « La taxe carbone : une idée toujours d'avenir si... ». *Revue de l'OFCE*, 139, 167-196.

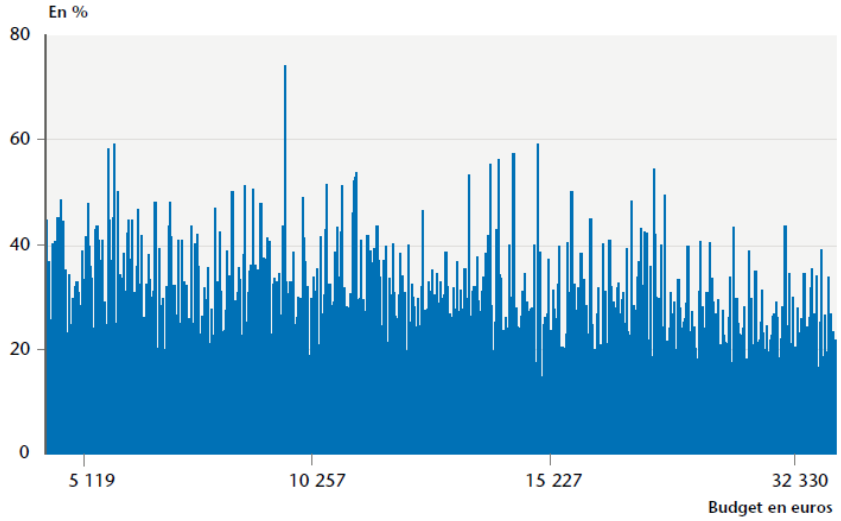
[74] Voir notamment Berry A., 2018, « The distributional effects of a carbon tax and its impacts on fuel poverty : A microsimulation study in the French context », *Energy Policy* et Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, 2019.

« *pour quelles raisons [une taxe carbone augmentée et compensée forfaitairement] est-t-elle indésirable ?* » posée à un panel de 3 000 personnes interrogées, la réponse « *elle pénalise les milieux ruraux* » arrive en tête et est endossée par 47% des répondants[75].

L'identification des effets de redistribution verticaux et des effets horizontaux liés à la zone de résidence laisse néanmoins subsister d'autres facteurs d'hétérogénéité, nombreux et plus difficiles à prendre en compte.

Globalement, l'économiste Jean-Charles Hourcade estime que l'hétérogénéité horizontale est « bien plus forte » que l'hétérogénéité verticale. L'enquête Budget de famille de l'INSEE permet de visualiser l'ampleur de cette hétérogénéité horizontale (cf. graphique n°22).

Graphique n° 22 : Part de l'énergie dans le budget de 10 305 ménages ordonnés par budget (2006)



Source : Insee, Enquête budget des familles, 2006 repris des travaux de Combet et al. (2010)[76]

La pente légèrement décroissante indique l'hétérogénéité verticale, tandis que les variations matérialisées par les crêtes révèlent

[75] Douenne, T. et A. Fabre, 2019, « Opinions des Français sur les politiques climatiques », CEPREMAP, document de travail n°1906.
[76] Combet, E., Ghersi, F., Hourcade, J. & Thubin, C. (2010). La fiscalité carbone au risque des enjeux d'équité. *Revue française d'économie*, XXV, 59-91.

graphiquement les écarts d'effort énergétique existant entre ménages de même niveau de vie. Le fait d'habiter un appartement plutôt qu'une maison[77], le statut de locataire ou de propriétaire, la distance domicile-travail, le nombre d'enfants par foyer[78] ou encore le niveau de l'offre de transports en commun sont autant de variables qui ont une influence certaine sur les distances parcourues en véhicule individuel et les quantités d'énergie consommées, sans qu'il soit réellement possible d'identifier précisément leurs effets, faute de base de données exhaustives.

2 - Certains ménages, dont le nombre est difficile à déterminer, apparaissent comme des « prisonniers énergétiques » à qui un alourdissement net de la fiscalité énergétique est insupportable

L'existence simultanée de ces effets distributifs horizontaux et verticaux a amené certains auteurs à mettre en lumière l'existence de « prisonniers énergétiques », une catégorie de contribuables prisonniers, c'est-à-dire hautement dépendants de l'énergie, à la fois par leur position sociale modeste et par leur situation résidentielle contrainte. L'auteur de l'expression, Géraud Guibert, définissait le concept de prisonnier énergétique de la manière suivante en 2014 et le classait comme l'une des principales préoccupations que devraient avoir les décideurs, s'agissant de la transition écologique :

« *[les prisonniers énergétiques et écologiques] sont la cohorte de gens qui n'ont pas le choix de leur comportement ou de leurs investissements dans ce domaine […] et […] pour lesquels toute une série de politiques qui se limiteraient à des politiques de prix ou à des politiques de fiscalité aboutiraient finalement à une réaction, y compris sur le plan social, qui serait extrêmement vive et extrêmement délicate*[79] »

Ce concept de prisonnier énergétique fait écho aux réflexions d'Emmanuel Combet et Jean-Charles Hourcade[80] qui exposent le « piège » dans lequel se trouvent des ménages contraints par la fiscalité lorsqu'il n'existe pas véritablement d'alternative aux énergies fossiles pour prolonger leur « manière de vivre », c'est-à-dire par exemple résider dans des territoires périphériques tout en effectuant des migrations pendulaires vers leur lieu de travail, les lieux de garde ou d'éducation de leurs enfants, les lieux où sont dispensés des services, publics comme commerciaux, ou

[77] Hourcade J.-C., *op.cit.*
[78] Douenne, T., 2018, « Les effets redistributifs de la fiscalité carbone en France », note IPP n°34.
[79] Colloque « Transition énergétique, quels nouveaux atouts économiques pour sortir de la crise de la croissance ? », 2014.
[80] Combet, E. et J.-C. Hourcade, 2019, Fiscalité carbone et finance climat. Un nouveau contrat social pour notre temps, Les petits matins.

encore des lieux de divertissement. Combet[81] décrivait ainsi les mécanismes de ce piège en 2018 : « *aujourd'hui, une heure de travail payée au Smic suffit à financer l'essence pour parcourir 100 km. Il en fallait six en 1960 […]. En revanche, un logement en centre-ville coûte aujourd'hui sept fois plus cher qu'alors. La baisse du prix de la mobilité, longtemps vécue comme un progrès social, est devenue un piège pour les défavorisés, […], pour les agriculteurs, les routiers, les pêcheurs, [ceux] dont le mode de vie repose encore sur l'usage quotidien des énergies fossiles* ». Il s'agit d'un piège dans la mesure où, au moins en partie, ces ménages contraints ont été incités à migrer vers les zones éloignées des centres-villes et à opter pour des solutions de chauffage adossées à des combustibles fossiles à travers l'acquisition d'équipements (logements, automobiles) dont ils sont désormais dépendants. Ce caractère de « piège » est associé à une forme d'injustice perçue, comme le rappelait Jean-Charles Hourcade en 2014[82] : « *taxer quelqu'un qui est piégé dans un endroit pour des raisons qu'il ignore est absolument injuste* ».

La crise des Gilets jaunes a amplement validé cette analyse *a posteriori*, en rendant visible politiquement cette catégorie de la population, constituée principalement de travailleurs modestes socialement et excentrés géographiquement, pour laquelle une montée en charge de la fiscalité énergétique débouchait nécessairement sur une érosion de pouvoir d'achat et non sur un moindre recours aux énergies carbonées, dont la demande est presque intégralement inélastique à court terme. Le slogan des Gilets jaunes « *les pauvres ne polluent pas par plaisir mais pour aller travailler* »[83] illustre de manière concise le sentiment d'être prisonnier énergétique, et explique que cette situation soit en contradiction avec l'effet souhaité du « signal-prix » : l'absence d'effet sur les comportements de consommation énergétique implique un effet négatif immédiat sur le pouvoir d'achat.

La centralité du problème des prisonniers énergétiques dans le rejet de la hausse de la composante carbone peut être mesurée dans les sondages. En effet, alors même qu'en 2020 59 % des personnes interrogées estiment que « *rendre plus chères les énergies qui produisent du CO2, comme le gaz, l'essence* » n'est pas une mesure acceptable[84], les proportions s'inversent radicalement lorsque la mesure est présentée avec des accompagnements spécifiques : lorsque leur est posée la question « *Êtes-*

[81] Emmanuel Combet, « Comment rendre acceptable une fiscalité carbone », Tribune dans *le Monde* du 5 septembre 2018.
[82] Colloque « Transition énergétique, quels nouveaux atouts économiques pour sortir de la crise de la croissance ? », 2014.
[83] Confavreux, 2019, *op.cit.*
[84] IPSOS-EDF, 2020, « Obs'COP 2020. Résultats complets par pays de l'observatoire international climat et opinions publiques ».

vous favorable ou non à un prix croissant du 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 ? », 76 % des enquêtés se déclarent « favorables » à une telle mesure[85].

L'ensemble des données disponibles permet donc de conclure que l'hostilité rencontrée par la taxe carbone au cours de la dernière décennie ne visait pas sa justification qu'est l'action contre le réchauffement climatique mais ses conséquences sociales pour une fraction significative de la population.

C - L'ambiguïté des objectifs poursuivis par la fiscalité énergétique est un facteur important d'affaiblissement de son acceptation

1 - La fiscalité environnementale possède *de facto* une double fonction d'orientation des comportements et de rendement budgétaire

Un consensus s'est forgé chez les économistes pour établir que le premier objectif d'une taxe carbone est la création d'un signal-prix capable d'orienter les comportements économiques : c'est l'idée qui préside à l'appellation de taxe pigouvienne ou de taxe incitative souvent attribuée à la fiscalité carbone.

Or l'une des accusations les plus souvent entendues contre la taxe carbone est que celle-ci serait un impôt de rendement déguisé, conçu pour rapporter des ressources à la puissance publique et non pour orienter les comportements. L'étude de Douenne et Fabre (2019) montre que « *au-delà des effets distributifs, le principal critère de rejet de la taxe carbone est l'idée que cette politique est « un prétexte pour augmenter les impôts » (43 % des répondants estiment que c'est là une raison pour laquelle cette mesure est indésirable), d'autant plus qu'elle est perçue comme inefficace pour l'environnement* ». Autrement dit, le rôle incitatif de la taxe n'est pas réellement perçu et est accusé de cacher une fonction de rendement.

A cet égard, il convient de remarquer que, sous une hypothèse d'élasticité-prix très faible de la demande de carburants soumis à la taxe carbone, la composante carbone constitue effectivement un impôt de rendement. Il n'existe, d'un strict point de vue économique, pas de différence significative entre un impôt destiné au rendement et un impôt

[85] ADEME, D. Boy et RCB Conseil, 2020, « Synthèse. Les représentations sociales de l'effet de serre et du changement climatique ».

destiné à modifier les comportements : une taxe intérieure de consommation, même calculée de manière à pénaliser au mieux les externalités, reste un outil à rendement positif tant que son assiette existe. Or, même sans tenir compte spécifiquement de l'existence de groupes de « prisonniers énergétiques », la consommation globale de carburants fossiles est *de facto* faiblement élastique au prix, au moins à court terme. Pour les ménages, cette élasticité de court terme est ainsi estimée entre -0,25 et -0,45 (les ménages réagissent à une hausse de 10 % du prix TTC des carburants par une réduction moyenne de consommation comprise entre 2,5 % et 4,5 %) (CPO, 2019).

Ainsi, la TICPE, bien qu'elle vise une modification des comportements plus ciblée depuis l'introduction de la composante carbone, comporte dans les faits une fonction de rendement en plus de sa fonction incitative. Le fait de posséder simultanément les deux fonctions est souvent souligné comme étant la contradiction typique des instruments pigouviens, dont l'effet est d'une part de réduire les quantités vendues en décourageant l'offre et la demande, et d'autre part de dégager un rendement tant que ces quantités vendues demeurent non-nulles.

2 - La double fonction de la fiscalité environnementale réduit son acceptabilité

L'accusation de visée de rendement, souvent entendue lors du mouvement des Gilets jaunes (« *Marre d'être tondus* » ; « *Assez du racket fiscal », « L'écologie a bon dos* »[86]), peut d'autant moins être démentie que la rédaction des documents budgétaires n'est pas sans ambiguïtés.

Ainsi, l'exposé des motifs de l'article 9 du projet de loi de finances pour 2018, qui prévoyait une nouvelle trajectoire de hausse pour la composante carbone des TIC, ne mentionne aucune modification des comportements économiques parmi les buts recherchés, mais explique que « *dans un objectif de rendement budgétaire, le présent article tire les conséquences sur les tarifs des TIC, de la trajectoire de la valeur de la tonne de carbone pour la période courant de 2018 à 2020*[87] ». L'évaluation préalable associée à la mesure reprend cette conception de la taxe carbone, puisque l'orientation des choix de consommation vers des solutions moins carbonées est présentée comme une simple incidence environnementale de la mesure et non comme un des « *objectifs poursuivis par la réforme* », le seul objectif affiché étant de « *fixer les tarifs applicables aux TIC à compter du 1er janvier 2018 afin de continuer à percevoir la ressource*

[86] Slogans collectés pendant la crise des Gilets jaunes par Confavreux, J., *Le fond de l'air est jaune. Comprendre une révolte inédite*. Seuil, 2019
[87] Projet de loi de finances 2018.

afférente[88] ». La justification du projet de loi révèle donc en creux une conception essentiellement axée sur le rendement budgétaire de la taxe, et non sur l'effet comportemental recherché de sa composante carbone.

Cette problématique renvoie en outre à la question plus large de la confiance dans les institutions publiques, dont il a été montré[89] qu'elle faisait particulièrement défaut au sein de la population soutenant les Gilets jaunes. Le problème socialement sensible de la fiscalité énergétique aurait servi de révélateur à une crise de légitimité du politique en général, explicable notamment par un double sentiment de délaissement et d'impuissance chez les contribuables, n'ayant pas leur mot à dire sur les nouvelles recettes prélevées par un pouvoir éloigné de leurs préoccupations.

De l'existence des deux fonctions d'une taxe pigouvienne, les économistes ont souvent conclu avec optimisme qu'il était possible de créer un « double dividende », en conjuguant un premier bénéfice issu de la réduction des atteintes à l'environnement induites par le signal-prix, et un second bénéfice macroéconomique, permis par une réduction d'autres prélèvements obligatoires, ou par toute autre utilisation économiquement pertinente des recettes nouvelles. Du point de vue de l'acceptation de la fiscalité énergétique par les contribuables, la double fonction d'une taxe incitative comme la taxe carbone représente toutefois plutôt une menace qu'une opportunité : l'accusation d'une visée de rendement pouvant émerger très facilement, l'absence de communication convaincante sur l'utilisation des recettes dégagées est susceptible de compromettre fortement l'acceptation de l'instrument en donnant matière à cette accusation et en laissant entendre que la fonction de rendement est première.

3 - Une plus grande transparence dans l'affectation des recettes de la fiscalité environnementale aide à améliorer son acceptabilité

L'un des moyens de répondre aux inquiétudes suscitées par la fiscalité environnementale consiste à garantir une meilleure transparence sur l'utilisation des recettes correspondantes, au besoin en mettant en place une gouvernance propre à la gestion de ces dernières. Le rôle-clé de la gouvernance de l'utilisation des recettes dans l'acceptation de cette fiscalité a déjà été souligné par plusieurs équipes de recherche[90], que cette

[88] Projet de loi de finances 2018, « Évaluations préalables des articles du projet de loi ».
[89] Algan Y., E. Beasley, D. Cohen, M. Foucault, M. Péron, 2019, « Qui sont les Gilets jaunes et leurs soutiens ? », Observatoire du bien-être du CEPREMAP et CEVIPOF, n°2019-03.
[90] Bristow, A. L., M. Wardman, A. M. Zanni et P. K. Chintakayala, 2010, « Public acceptability of personal carbon trading and carbon tax ». Ecological economics, 69(9),

utilisation soit plutôt orientée vers des mécanismes de compensation pour les ménages, le financement de politiques environnementales ou vers des baisses de prélèvements obligatoires.

Cette transparence n'est toutefois pas toujours suffisante. Ainsi, la mise en place d'une taxe carbone assortie d'un mécanisme de compensation de pouvoir d'achat dans l'État de Washington aux Etats-Unis en 2018 a été repoussée par référendum. Une étude portant sur l'analyse de ce référendum a relevé que « *les preuves fondées sur les votes réels montrent que [le] soutien [aux projets de taxe carbone compensée] est plutôt superficiel et qu'il peut être facilement renversé par une campagne politique vigoureuse (et souvent négative).* »[91] Ce constat américain est corroboré par les expériences australienne et suisse, où des campagnes de désinformation, en 2014 pour la première et en 2021 pour la seconde, sont parvenues à retourner l'opinion contre des dispositifs de taxe carbone assortis de compensations, en diffusant l'idée objectivement infondée que ces dispositifs n'étaient pas fiscalement neutres et étaient socialement régressifs.

En France, la présentation du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) comme constituant une compensation de la taxe carbone en 2014 n'était pas de nature à constituer une réelle contrepartie, dans la mesure où il n'existait aucun dispositif reliant les deux dans la durée.

Le CICE – une baisse de la fiscalité sur le travail, instaurée en parallèle de la hausse de la fiscalité carbone

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) a été créé en 2013. Il avait pour objet de redonner aux entreprises des marges de manœuvre pour investir, prospecter de nouveaux marchés, innover, favoriser la recherche et l'innovation, recruter, restaurer leur fonds de roulement ou accompagner la transition écologique et énergétique grâce à une baisse du coût du travail.

Accessible à toutes les entreprises employant des salariés, le CICE permet de bénéficier d'une économie d'impôt substantielle. En 2018, il équivalait à 6 % de la masse salariale, hors salaires supérieurs à 2,5 fois le SMIC. En 2019, le CICE a été remplacé par un allégement de cotisations patronales sur les bas salaires.

1824-1837 ainsi que Klenert, D., L. Mattauch, E. Combet, O. Edenhofe, C. Hepburn, R. Rafaty, et N. Stern, 2018, « Making carbon pricing work for citizens ». *Nature Climate Change*, 8(8), 669-677.

[91] Anderson, S. T., I. Marinescu et B. Shor, 2019, « Can Pigou at the polls stop us melting the poles? » *No. w26146. National Bureau of Economic Research*, 2019.

Le rapport économique, social et financier qui accompagnait le projet de loi de finances pour 2019[92] décrivait le lien, partiel, entre la baisse du coût du travail par le biais du CICE et la baisse d'autres impôts de production d'une part et la hausse de la fiscalité environnementale d'autre part :

« Les principales mesures nouvelles orientées à la baisse sont dans la continuité de celles de 2018 avec la 2ème étape de suppression de la taxe d'habitation, l'effet en année pleine de la baisse de cotisations au 1er octobre 2018, la poursuite de la baisse du taux d'IS, avec un taux marginal supérieur qui sera réduit de 33,3 % à 31 %, l'exonération de cotisations sociales salariales sur les heures supplémentaires, la suppression du forfait social sur la participation des entreprises de moins de 50 salariés et sur l'intéressement pour celles de moins de 250 salariés, enfin l'allègement supplémentaire, au 1er octobre, de 4 points des cotisations sociales employeurs au niveau du Smic dans le cadre de la bascule CICE. Ces baisses de prélèvements seront partiellement contrebalancées par la poursuite de la montée en puissance de la fiscalité sur le tabac et de la fiscalité écologique, ainsi que par la suppression de la niche fiscale pour certains usages du gazole non-routier ».

Comme le précise ce texte sur la doctrine du gouvernement, le lien entre le CICE et la hausse de la fiscalité environnementale n'est que partiel. Cependant, même partiel et moins explicite qu'en Suède où le *green tax shift* est plus assumé, on peut considérer que le CICE procède en partie du recyclage de la taxe carbone.

La concomitance d'une augmentation de la fiscalité environnementale et d'allégements portant sur d'autres impôts peut être un facteur de confusion du message politique. Ainsi l'annonce simultanée d'un prélèvement forfaitaire unique de 30 % sur les revenus du capital (ou *flat tax*), de la suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), certes remplacée par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) mais qui est de moindre rendement, et de l'augmentation de la trajectoire de la composante carbone en 2017 a relancé, dans le débat public, l'accusation de la visée de rendement de la taxe carbone. L'absence de schéma clair et transparent de l'utilisation des recettes de la taxe carbone peut ainsi être jugée comme un élément d'explication primordial de l'échec de 2018.

En définitive, s'ils posent des problèmes d'une ampleur substantielle, les trois blocages présentés ci-dessus ont en commun d'être bien identifiés. Leur intégration par le politique peut donc constituer une forme de consensus sur les buts et les modalités des politiques publiques futures. L'impopularité des impôts énergétiques peut être surmontée, l'existence des prisonniers énergétiques peut être prise en compte à un

[92] Projet de loi de finances pour 2019, Rapport économique, social et financier, Perspectives économiques des finances publiques, octobre 2018.

certain degré dans les politiques de fiscalité environnementale, et une gouvernance des recettes de cette fiscalité peut être mise en place afin d'en clarifier l'affectation. Encore faut-il qu'un consensus politique se dégage avec la conscience qu'il n'existe pas de « formule magique » en matière d'acceptabilité politique.

II - Les conditions d'une fiscalité énergétique acceptable : trois choix à opérer

Les paramètres qui déterminent la conception d'une fiscalité énergétique ne renvoient pas à des questions techniques, mais à des choix politiques fondamentaux qui n'ont pas toujours bien été mis en évidence par le passé. Ces choix politiques sont essentiellement au nombre de trois : un objectif de sobriété énergétique qui s'ajoute à un objectif de décarbonation, le type d'affectation des recettes de la fiscalité environnementale, et le degré d'uniformité du prix du carbone entre secteurs et produits.

A - Augmenter globalement le prix de l'énergie ou seulement le prix de certaines énergies ?

Le premier dilemme concerne la nature même de la fiscalité énergétique souhaitée par les États : la fiscalité énergétique doit-elle être conçue avant tout comme un outil affectant les prix relatifs des sources d'énergie pour créer un basculement, ou bien également comme un outil d'augmentation des prix de l'énergie dans leur ensemble ? Cette question reflète l'existence d'une articulation nécessaire entre objectif de décarbonation des sources d'énergie et objectif de sobriété énergétique.

1 - L'exemple suédois témoigne d'une stratégie réussie, orientée vers la mise en place d'alternatives aux énergies carbonées

La Suède est souvent présentée comme un pays pionnier en matière d'économie décarbonée, en raison de la précocité de sa taxe carbone, mise en place à l'occasion du « *green tax shift* » dès 1991. Elle peut ainsi afficher une tarification du carbone sans égale à ce jour. Alors que la France fixait le taux de la composante carbone à 44,6€/tCO_2, la Suède passait à une tarification non-dérogatoire de 120€/tCO_2.

Ce taux élevé résulte d'une trajectoire très progressive depuis la mise en place de la taxe et s'est accompagné dès le départ d'une baisse des

droits d'accise sur l'énergie, en particulier sur les carburants routiers[93]. Alors que les prix à la pompe des carburants pétroliers sont à des niveaux équivalents en Suède et en France (1,58€/l en France contre 1,59€/l en Suède pour le SP95 en août 2021[94]), les parts respectives des accises et de la taxe carbone sont très différentes.

Selon les données fournies par l'OCDE sur les taux de taxation effectifs du carbone, on constate que 44 % du prix des émissions routières de carbone liées à l'essence viennent de la taxe carbone en Suède, contre 14 % en France, pour un prix total de 275€/tCO_2 en Suède et de 313€/tCO_2 en France[95]. Pour les usages routiers et industriels, la Suède a fait le pari des biocarburants, dont la fiscalité a été fortement allégée notamment grâce à une exonération de taxe carbone, de sorte que le signal-prix envoyé a été avant tout un signal-prix relatif destiné à permettre le basculement vers cette source d'énergie[96].

Il faut donc se garder d'attribuer tout le mérite des succès climatiques suédois à la seule fiscalité : parce que les pouvoirs publics y ont été capables de réaliser en amont des investissements verts importants, offrant des alternatives concrètes aux consommations carbonées, le signal-prix de la fiscalité a influencé les choix des consommateurs, d'autant plus aisément qu'ils pouvaient avoir accès aux alternatives non taxées. Le cas des réseaux de chaleur urbaine dans lesquels la Suède a massivement investi au moment du « *green tax shif* », et qui ont été promus comme des alternatives au chauffage individuel, est un bon exemple de cette approche[97].

L'Islande a adopté une stratégie fiscale similaire de distorsion des prix relatifs : d'après l'OCDE, l'Islande est en effet le pays où est observé le plus fort écart entre le niveau de taxation des sources d'énergie combustibles et non combustibles. Bien que les chiffres exprimés en euros par GigaJoule soient du même ordre de grandeur que ceux observés en France pour les carburants routiers, l'intensité carbone de la consommation d'énergie en tCO_2 par TeraJoule est la plus faible du panel de pays observés par l'OCDE (OCDE, 2019). De fait, les pays qui taxent davantage les combustibles se caractérisent généralement par une consommation d'énergie moins carbonée. L'Islande parvient à créer cet écart par le double mécanisme suivant : une taxation des carburants en ligne avec celle

[93] Duédal, É. et J. Grosjean, 2021, « Les stratégies nordiques pour le climat ». *Trésor-éco* n° 285.
[94] Commission européenne : « Weekly Oil bulletin ».
[95] OCDE, 2019, « Taxing Energy Use 2019 ».
[96] Duédal, É. et J. Grosjean, 2021, *op.cit.*
[97] Pottier, A., 2016, Comment les économistes réchauffent la planète, Seuil.

observée en France et une taxation de la consommation énergétique d'origine non combustible nulle.

2 - La stratégie française et européenne est davantage orientée vers un objectif de sobriété énergétique

À côté de ce modèle d'une fiscalité visant avant tout à créer une différence claire de prix entre énergies carbonées et énergies décarbonées existe une vision distincte, à l'œuvre en France et dans le cadre européen de la fiscalité énergétique, inspirée par un but de *sobriété énergétique*. L'idée est que le rôle de la fiscalité sur l'énergie consiste à limiter le développement de structures économiques trop dépendantes de l'énergie en général et non des seules énergies carbonées en favorisant les modes de production économes. L'expression de sobriété énergétique figure dans la directive 2003/87/CE dite « taxation de l'énergie » qui fixe des planchers légaux aux différentes accises sur l'énergie pratiquées dans l'Union.

En choisissant d'augmenter la composante carbone selon une trajectoire ambitieuse sans par ailleurs baisser significativement d'autres prélèvements sur l'énergie, la France s'est fixé implicitement un but de sobriété énergétique avec une augmentation des prix absolus, en plus d'un but de décarbonation jouant sur les prix relatifs entre énergies. À première vue, ce choix, *a priori* plus douloureux pour les contribuables, peut apparaître comme une explication de l'échec de la taxe.

Sa pertinence semble rester entière pour au moins deux raisons fondamentales.

La première est que la sobriété énergétique constitue peut-être plus que jamais une préparation indispensable dans une perspective d'adaptation à un monde transformé par le réchauffement climatique. Même si « *promettre du sang, de la sueur et des larmes est politiquement un mauvais point de départ pour la promotion de mesures en faveur du climat* »[98], il se peut que la position consistant à refuser d'augmenter le prix global des énergies en arguant de l'existence d'énergies propres constitue une forme de « piège énergétique » particulièrement dangereux.

La seconde raison est que la mise en place d'une fiscalité de basculement entre sources d'énergie implique de désigner explicitement quelles énergies seront promues par des baisses de fiscalité, au risque de commettre des erreurs environnementales. C'est toute la signification des débats autour du caractère écologique de la voiture électrique, des biocarburants, ou même du nucléaire. En raison de la nature multidimensionnelle du problème environnemental, il n'est pas à exclure

[98] Gollier, C. et M. Reguant, 2021, *op.cit.*

qu'une décarbonation à consommation d'énergie constante se fasse en créant des pollutions ou des dommages nouveaux liés au développement d'une filière énergétique, alors qu'une augmentation de la fiscalité globale sur l'énergie peut préserver de ce type d'impasse en incitant en premier lieu à une baisse de la consommation d'énergie en général.

Les expériences suédoise et islandaise montrent donc l'acceptabilité supérieure d'une fiscalité affectant de manière différenciée les énergies, dès lors que des alternatives existent, quand bien même l'objectif de sobriété énergétique – socialement moins acceptable – semblerait présenter l'avantage d'une meilleure anticipation d'un futur énergétiquement incertain.

B - Affecter les recettes fiscales issues de la fiscalité environnementale à des investissements « verts » ou à la compensation des pertes de pouvoir d'achat des plus modestes ?

Une gouvernance appropriée de l'utilisation (ou « recyclage ») des recettes de la fiscalité carbone est une condition de nature à améliorer de manière significative son acceptation par les contribuables. L'éventail des utilisations possibles des revenus n'en est pas moins très large, comme en témoigne la diversité des expériences étrangères en la matière[99]. Une alternative structurante se dégage toutefois : le choix entre une affectation des recettes à des dépenses visant à accélérer la transition écologique et une affectation à un mécanisme de compensation des pertes de pouvoir d'achat - pour les ménages - ou de compétitivité - pour les entreprises -[100].

1 - L'affectation des revenus de la fiscalité environnementale à des investissements verts » améliore l'acceptation de ces prélèvements

Plusieurs études empiriques menées ces dernières années en économie et en sciences cognitives démontrent de manière systématique que le fléchage des revenus de la fiscalité environnementale vers des dépenses « vertes » augmente son acceptabilité. Simon Dresner et ses co-

[99] Postic, S., C. Métivier et C. Bultheel, 2019, « Fiscalité climat : la France peut apprendre des expériences étrangères pour avancer », I4CE.

[100] Concernant les taxes affectées et leur bilan coût-avantages, voir Conseil des prélèvements obligatoires, *Les taxes affectées, des instruments à mieux encadrer*, 2018

auteurs[101] montrent ainsi que les contribuables ne sont prêts à accepter l'introduction de taxes environnementales qu'à la condition que les revenus de cette taxe soient explicitement affectés à des objectifs environnementaux. Cette préférence pour l'affectation à des objectifs environnementaux est en lien avec la sous-estimation assez générale de l'efficacité des mécanismes de signal-prix et avec la croyance selon laquelle les subventions sont plus efficaces pour atteindre les objectifs environnementaux, ce que mettent en évidence plusieurs études[102].

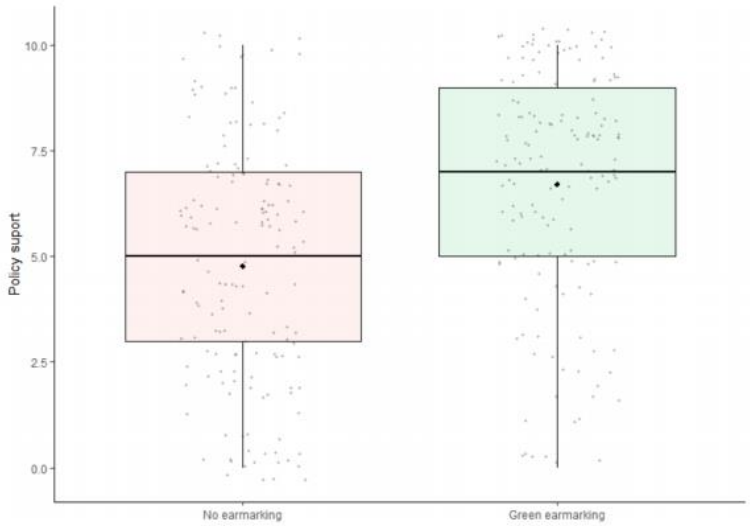
Un travail récent en sciences cognitives[103] a cherché à tester ces hypothèses à propos de la taxe carbone. Il confirme la préférence pour l'affectation des produits de la fiscalité environnementale à des projets verts. La part de l'échantillon de contribuables français soutenant une taxe environnementale passe de 50 % si les revenus de la taxe ne sont pas réaffectés à des projets verts à près de 75 % s'ils le sont.

[101] Dresner, S., L. Dunne, P. Clinch, et C. Beuermann, 2006, « Social and political responses to ecological tax reform in Europe: an introduction to the special issue ». *Energy policy*, 34(8), 895-904.

[102] Cf. Steg, L., L. Dreijerink, et W. Abrahamse, 2006, « Why are energy policies acceptable and effective? ». *Environment and behavior*, 38(1), 92-111 et Kallbekken, S. et H. Sælen, 2011, « Public acceptance for environmental taxes: Self-interest, environmental and distributional concerns ». *Energy Policy*, 39(5), 2966-2973.

[103] Mus, M., 2021, « Mental Accounting shapes citizen's preference for green earmarking of carbon taxes », mémoire de M2, Laboratoire de neurosciences cognitives et computationnelle (LNC^2), Département d'études cognitives, École normale supérieure, Université PSL, INSERM.

Graphique n° 23 : Soutien de deux échantillons de contribuables à une hausse de la fiscalité environnementale, l'une avec des revenus non affectés, l'autre avec des revenus affectés à des projets verts



Source : Mus, M. (2021), Mental Accounting shapes citizens' preference for green earmarking of carbon taxes.

Ce type de préférence découle assez directement de ce que l'étude désigne comme les biais de la « comptabilité mentale ». Il s'agit d'un mécanisme cognitif qui relie de manière *thématique* les recettes et les dépenses et que les individus mettent en œuvre dans leur rapport quotidien à l'argent : les contribuables plébiscitent ainsi une mesure montrant une continuité entre l'origine et l'emploi des recettes, qui leur paraît inspirée par le bon sens quand bien même elle serait peu justifiée du point de vue des finances publiques.

Outre l'Allemagne, qui s'est dotée d'un fonds d'affectation énergie-climat alimenté par le système parafiscal de taxation du carbone qu'elle a mis en place en janvier 2021, la Suisse, la Californie et le Québec ont créé de tels mécanismes d'affectation où tout ou partie des revenus de la taxe carbone est affecté à des fonds publics de transition écologique qui permettent le subventionnement de l'acquisition de véhicules plus performants, le développement des transports collectifs, la rénovation énergétique des bâtiments ou encore, en Suisse notamment, le financement de l'innovation technologique dans le domaine de la transition écologique. On pourra relever que la principale mesure allemande présentée comme projet vert consiste dans le financement de l'accroissement de la différence

entre le prix des énergies renouvelables et les énergies fossiles, visant ainsi de fait à accentuer les effets de signal-prix relatif pour encourager la modification des consommations, et recouvre ainsi l'idée évoquée ci-dessus d'une fiscalité de substitution entre énergies.

2 - L'affectation des recettes de la fiscalité énergétique au soutien du pouvoir d'achat des ménages a des vertus

Compte tenu de la prégnance des effets distributifs, notamment verticaux, mais aussi de la mauvaise perception de la fiscalité énergétique, une autre option consiste à l'utiliser pour compenser les hausses d'impôt pour les ménages.

Certains travaux, comme ceux de Sommer *et al.*[104], permettent en particulier de comprendre pourquoi, alors même que la majorité des contribuables a une préférence marquée pour l'affectation des produits d'une taxe environnementale à des projets verts, il semble inévitable, pour en favoriser l'acceptabilité, de réaffecter une partie des revenus aux ménages. Les études empiriques de ces économistes soulignent en effet que, si les dépenses vertes ont effectivement la faveur du plus grand nombre dans l'affectation des recettes d'une taxe carbone, cela résulte en bonne part des contribuables qui sont les plus sensibles aux enjeux climatiques. En revanche, d'autres contribuables, appartenant en grande partie aux catégories les plus modestes en termes de revenus, sont moins enclins à accepter la mise en œuvre d'une taxe carbone : ce sont aussi ces catégories qui sont les plus sensibles aux effets d'une redistribution des produits de la taxe par un mécanisme de compensation. Ainsi comme l'expliquent les auteurs, même si une affectation à des projets verts est la plus « populaire », il y a un risque de « prêcher des convertis », alors que la redistribution vers les ménages modestes est une manière d'étendre l'acceptabilité de la fiscalité énergétique à de nouvelles couches, en particulier aux « prisonniers énergétiques ».

Dans le cadre d'une redistribution vers les ménages, deux approches alternatives sont possibles : une redistribution forfaitaire réallouant à chaque ménage la même somme ou une redistribution ciblée sur les ménages aux plus faibles capacités contributives en vue de lutter contre les effets distributifs de la fiscalité énergétique.

Sommer et ses coauteurs[105] ont tenté de déterminer laquelle de ces deux options pouvait avoir la préférence des contribuables à travers une expérience menée sur 6 000 foyers allemands. Il s'avère en l'espèce que

[104] Sommer, S., L. Mattauch et M. Pahle, 2020, « Supporting carbon taxes : The role of fairness » (No. 873). Ruhr Economic Papers.
[105] *Ibid*.

les contribuables allemands préféreraient une redistribution forfaitaire des revenus de la taxe environnementale plutôt qu'une redistribution ciblée sur les plus précaires. Dans les faits, une redistribution forfaitaire peut suffire à rétablir une progressivité des hausses de taxes énergétiques[106], mais la redistribution est bien sûr moins accentuée qu'avec des versements ciblés. Cela ne préjuge néanmoins pas des préférences des contribuables français pour lesquels la perception de l'équité entre les contribuables pourrait être différente.

Plusieurs travaux récents[107] montrent que la capacité des compensations forfaitaires à rétablir la progressivité n'est pas perçue en France, et qu'il existe, face à ce type nouveau de mécanismes de compensation, une propension marquée des contribuables à sous-estimer fortement les gains qu'ils peuvent tirer du dispositif. La complexité à cerner précisément le groupe des « prisonniers énergétiques », et l'impératif de ne pas compenser l'ensemble des perdants d'une hausse de la fiscalité énergétique sous peine de détruire ses effets incitatifs, sont des paramètres à prendre en compte dans l'élaboration de tels mécanismes de compensation. A cet égard, les propositions de mécanismes formulées dans

[106] Douenne, T. et A. Fabre, 2019, « Opinions des Français sur les politiques climatiques », CEPREMAP, document de travail n°1906.
[107] *Ibid.*

le sillage du mouvement des Gilets jaunes[108] et faisant notamment varier les paramètres de progressivité, constituent un point de départ pour une réflexion politique sérieuse sur la question.

3 - Le recyclage de la fiscalité environnementale est déjà largement pratiqué dans de nombreux pays étrangers

Au moins huit pays ou territoires, en dernier lieu l'Allemagne, ont fait le choix de recycler les recettes de leur taxe carbone. L'Irlande est le seul de ces pays où les recettes issues de la fiscalité environnementale ont été affectées au budget général et, plus spécifiquement, à la réduction de l'endettement.

Tableau n° 10 : Les mécanismes de réallocation des revenus de à l'étranger à l'occasion de la mise en œuvre de la fiscalité environnementale

	Option privilégiée	Mécanisme	Avantages	Inconvénients
Colombie britannique	Baisse d'autres prélèvements obligatoires	Les entreprises comme les ménages ont vu leur fiscalité baisser, avec des mesures spécifiques ciblant les ménages modestes. En outre, à partir de 2013, des crédits d'impôts ont été institués pour orienter les comportements.	Le soutien de la population a progressé avec le temps et le dispositif n'a pas accru les inégalités.	La baisse de la fiscalité des ménages ne pourra compenser les hausses de coût de la taxation pour les ménages modestes à partir d'un certain niveau de prix du carbone.
Québec	Fonds vert permettant de financer des services collectifs nouveaux	Affectation de l'ensemble des recettes à un fonds vert.	Financement d'aides concrètes pour les ménages pour la transition écologique : véhicules plus performants, rénovation	Déficit de transparence dans la gestion du fonds et cibler les opérations à fort impact climatique et celles concernant

[108] Notamment Guillou, A. et Q. Perrier, 2019, « Climat et fiscalité : trois scénarios pour sortir de l'impasse », I4CE et Terra Nova

	Option privilégiée	Mécanisme	Avantages	Inconvénients
			thermique des bâtiments, transports collectifs.	potentiellement les ménages modestes ne vont pas toujours de pair.
Californie	Fonds vert permettant de financer des services collectifs nouveaux	Affectation de l'ensemble des recettes à un fonds vert et ciblage spécifique sur les communautés défavorisées.	Financement d'aides concrètes pour les ménages ciblées sur le logement et les ménages modestes.	Cibler les opérations à fort impact climatique et celles concernant potentiellement les ménages modestes ne vont pas toujours de pair.
Irlande	Budget général	Pas d'affectation	Désendettement	Pas de lien avec l'environnement et effets distributifs de la taxe non traités.
Suède	Baisse d'autres prélèvements obligatoires	Baisse générale du coût du travail, de l'impôt sur le revenu des ménages et des taxes indirectes sur les énergies non fossiles.	Compromis national en faveur du maintien de la compétitivité et des emplois.	Redistribution peu ciblée sur les ménages. Pas de lien avec l'environnement et effets distributifs de la taxe non traités.
Suisse	Baisse d'autres prélèvements obligatoires	Les entreprises bénéficient de réduction du coût du travail, les ménages de réduction des primes d'assurance maladie forfaitaire.	La gestion administrative de cette baisse des prélèvements obligatoires est simplifiée.	La baisse de la prime d'assurance maladie apparaît éloignée de la thématique de l'environnement.
Australie	Réaliser des versements aux ménages et aides à la transition énergétique des entreprises.	Augmentation d'allocations pour les chômeurs et les étudiants et relèvement du seuil d'exonérations fiscales et subventions des entreprises.	Soutien direct aux ménages et aux entreprises.	
Allemagne	Fonds vert permettant de financer des services	Soutien aux ménages envisagé à travers une	Soutien direct aux ménages et inscription dans une stratégie de	Risque de compenser les effets de la mobilité et

	Option privilégiée	Mécanisme	Avantages	Inconvénients
	collectifs nouveaux et versements aux ménages	augmentation des déductions d'impôts pour les indemnités kilométriques et fonds vert.	verdissement.	d'être peu incitatif aux changements de comportement.

Source : CPO sur la base d'une revue de littérature et d'une contribution des services économiques à l'étranger.

L'espace des décisions possibles en matière de recyclage des revenus de la fiscalité énergétique est donc très important, puisqu'il peut jouer sur les deux grands types de recyclage que sont l'affectation à des dépenses environnementales et les mécanismes de compensation, selon des paramètres qui peuvent être ajustés aux objectifs recherchés. Or, si l'on excepte le compte d'affectation spéciale transition énergétique, qui constituait une déclinaison du premier type de recyclage en France, mais qui a été supprimé au 1er janvier 2021, il n'existe pas aujourd'hui dans notre pays de dispositif explicite de recyclage des recettes fiscales énergétiques. Le recyclage peut éventuellement être couplé avec l'idée de budget participatif, consistant à offrir un pouvoir de décision direct aux citoyens pour une partie d'un budget public et de son affectation[109] et ainsi de faire des citoyens des acteurs de la fiscalité environnementale.

C - Une fiscalité carbone différenciée ou uniforme ?

La composante carbone française des taxes intérieures de consommation est assortie de nombreuses exonérations et taux réduits selon le type de produit énergétique consommé et le secteur contributeur, ce qui reflète la situation d'ensemble de la fiscalité énergétique en Europe. Le rôle de ces taux réduits et de ces exonérations est ambigu, en raison de leur double effet : en éloignant la taxe carbone d'un idéal d'uniformité, ils peuvent contribuer à un sentiment d'injustice et d'inefficacité, mais en allégeant précisément la charge fiscale pour certains acteurs, ils peuvent constituer un levier d'acceptation et de réduction des oppositions.

1 - La fiscalité énergétique est très hétérogène selon les acteurs et les types d'activité

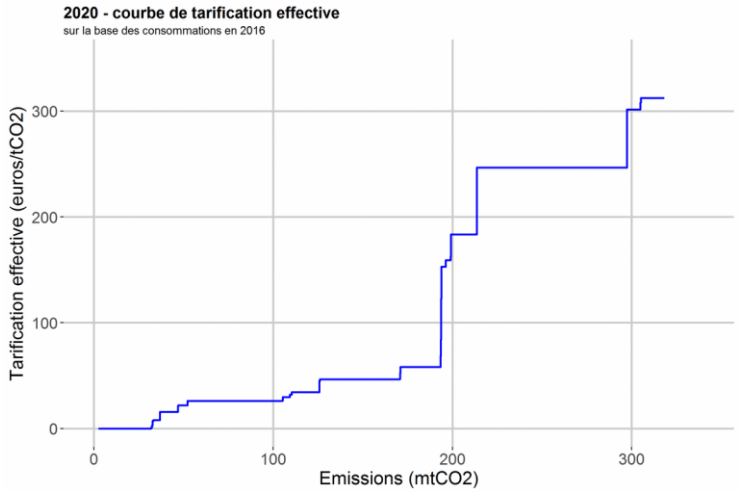
L'hétérogénéité des prix effectifs du carbone est bien résumée dans les travaux du Commissariat général au développement durable

[109] Sintomer, Y., 2008, Les Budgets participatifs en Europe. Des services publics au service du public, La Découverte, Paris.

(CGDD)[110], qui illustrent graphiquement les différences de tarification résultant à la fois de la fiscalité énergétique et du système européen d'échange de quotas d'émission (SEQE).

Dans son rapport le CGDD souligne ainsi que la tarification effective du carbone s'établit en moyenne en 2020 à 114 €/tCO_2. Ce niveau moyen masque une forte hétérogénéité de situations qui s'illustre à travers les 34 niveaux de tarification qui constituent la courbe de tarification du graphique n°25. Chaque palier dépend du type de produit énergétique associés, des exonérations éventuelles ou de l'application d'un taux réduit de taxe intérieure de consommation et de la couverture éventuelle par le système européen d'échange de quotas d'émission. L'essence demeure l'énergie fossile la plus fortement tarifée, à hauteur de 313 €/t CO_2.

Graphique n° 24 : **Courbe de tarification effective en 2020, sur la base des consommations 2018**



Source : Modèle Elfe (version 20-04-08), CGDD.

Juridiquement, ces différences prennent la forme de nombreuses dépenses fiscales, ciblant en général une catégorie croisée secteur-produit, dont les principales ont été relevées et évaluées par le *think tank* I4CE[111]. Pour l'année 2019, cet institut estime à 16 Md€ la « somme des dépenses fiscales défavorables au climat », chiffre expliqué aux deux tiers par les quatre mesures suivantes :

[110] Dequiedt, B., 2020, « La tarification des émissions de CO2 en France », Théma Analyse, Commissariat général au développement durable.
[111] Fetet, M., Q. Perrier et S. Postic, 2019, « Une évaluation climat à 360° du budget de l'État », I4CE, Paris.

- l'exonération sur le kérosène pour l'aviation (3,6 Md€ et 5 % des émissions françaises) ;
- les taux réduits sur le gazole non routier pour les usages agricoles et non agricoles (2 Md€ et 3 % des émissions françaises) ;
- le taux réduit sur le gazole pour les poids lourds (1,5 Md€ et 5 % des émissions françaises) ;
- le différentiel gazole-essence, qui n'est juridiquement pas considéré comme une dépense fiscale mais dont l'inclusion dans cette catégorie semble pertinente en matière environnementale (3,5 Md€ et 12 % des émissions françaises).

Hormis cette dernière disposition qui n'est pas une dépense fiscale *stricto sensu*, toutes les dépenses fiscales associées aux TIC concernent certains secteurs (agriculture, taxis, transport routier de marchandises...). La TICPE compte ainsi 54 taux différents selon le produit consommé et le secteur consommateur, dont les seuls carburants montrent déjà un panorama complexe. L'un des résultats souvent soulignés de cet ensemble de dépenses fiscales est que la fiscalité énergétique pèse davantage sur les ménages, qui ne bénéficient d'aucun taux dérogatoire, que sur les entreprises.

2 - Des effets ambigus

La plupart des économistes considèrent que la faible homogénéité dans la répartition de l'effort est un frein à l'acceptabilité de la fiscalité environnementale, en plus d'être une source d'inefficacité écologique : l'uniformité des prix du carbone est implicitement érigée en norme de justice. L'économiste Jean Tirole écrivait ainsi en 2009 : « *idéalement, le prix du carbone devrait être le même, quelle que soit la source ou le pays dans lequel la tonne de carbone est émise.* » (Tirole, 2009, cité par Pottier, 2016). Sur le plan juridique, c'est aussi l'argument de la trop grande dispersion des prix du carbone qui avait conduit le Conseil constitutionnel à censurer par deux fois un projet de taxe carbone, en 2000 et en 2009, au nom d'une rupture du principe d'égalité devant les charges publiques.

Pourtant, plusieurs éléments montrent que ces différences de prix ne sont pas toutes perçues comme des injustices par les contribuables. Premièrement, l'étude des revendications issues des gilets jaunes montre que celles-ci ne sont jamais formulées contre les entreprises en général par opposition aux ménages, mais ciblent certains secteurs en particulier :

- le transport aérien –avec la détaxe du kérosène– et, dans une moindre mesure, le transport maritime[112]. L'exonération de TICPE sur le kérosène est en particulier perçue avec acuité, dans la mesure où, en plus d'être totale et non partielle, elle est associée à raison à un type de pollution particulièrement intense (la contribution du seul trafic aérien au réchauffement climatique est de l'ordre de 4,9 % au niveau mondial, selon The Shift Project (2019)) et bénéficiant avant tout aux ménages aisés ;
- en revanche, les taux réduits sur le GNR bénéficiant au secteur du BTP et aux agriculteurs, pas plus que les dépenses fiscales bénéficiant au secteur du transport routier de marchandises, ne sont considérés comme des injustices.

Au contraire, les possibilités d'exonération peuvent constituer, dans certains cas limités et à condition de les justifier, une aide plutôt qu'un obstacle à l'acceptabilité de l'impôt. Outre le fait objectif que certains secteurs exposés à la concurrence internationale se trouvent réellement menacés par une fiscalité énergétique trop lourde par rapport à l'étranger en raison du phénomène des « fuites de carbone »[113] cette conception des exceptions comme levier d'acceptation est défendue dans des travaux de sociologie et de science politique. Ainsi, le sociologue Alexis Spire[114] estime que « *c'est paradoxalement lorsque les moyens de contourner l'impôt s'amenuisent que la contestation de sa légitimité s'intensifie* » : autrement dit, un impôt conçu sans mesures d'atténuation pour certaines catégories de contribuables a plus de chances d'être contesté. La possibilité d'aménagements sous conditions ou de « contractualisation » de l'impôt au bénéfice des acteurs soumis à de fortes contraintes semble être une condition d'acceptation.

Ainsi, si l'objectif d'une fiscalité du carbone uniforme doit demeurer un objectif, des aménagements dûment justifiés peuvent être introduits de manière transitoire dans certains cas, pour lever les

---

[112] Dans son rapport de septembre 2019, le CPO avait formulé la recommandation suivante : « Promouvoir la suppression de l'exemption de fiscalité des carburants des transports internationaux aériens et maritimes au sein de l'Organisation de l'aviation civile internationale et de l'Organisation maritime internationale et renforcer les engagements pris au sein de ces deux organisations en matière de baisse des émissions polluantes. À défaut, soutenir la suppression des exemptions de fiscalité énergétique de ces deux secteurs et instaurer un mécanisme de taxation des émissions de carbone dans le cadre de la révision de la directive européenne du 27 octobre 2003 sur la taxation de l'énergie. »

[113] L'Heudé, W., M. Chailloux et X. Jardi, 2021, « Un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'Union européenne », Trésor-Eco n°280.

[114] Spire, A., 2018, Résistances à l'impôt, attachement à l'État-Enquête sur les contribuables français, Seuil.

oppositions politiques à la fiscalité énergétique incitative et ainsi créer les conditions d'une meilleure acceptabilité.

III - Les conditions de mise en œuvre d'une fiscalité énergétique acceptable : trois leviers

Devant l'ampleur du changement climatique, la question n'est plus tant la pertinence d'une fiscalité environnementale que les formes qu'elles doit prendre pour être efficace et acceptée par une large majorité des contribuables. Pour cela, il convient de lever certains blocages en réorientant une partie de nos outils de fiscalité environnementale. Il convient également de créer des instrument nouveaux, adaptés à une économie mondialisée.

A - Lever les blocages à l'acceptation de la fiscalité environnementale

Les développements ci-dessus ont tracé des pistes pour une fiscalité environnementale acceptable, en identifiant les points de blocage et en rappelant les contours de l'espace des choix politiques. Le tableau n° 11 ci-dessous propose une vue d'ensemble des difficultés et des solutions potentielles qui existent en matière de fiscalité énergétique.

Tableau n° 11 : Résumé des blocages identifiés et des solutions envisageables

Grande catégorie de résistance	Cause de la résistance	Cibles de la résistance	Pistes d'amélioration de l'acceptabilité
Motifs objectifs	Caractère régressif de la fiscalité environnementale	Ménages modestes	Compensation des effets de la hausse des coûts induits par la fiscalité Développer des alternatives
	Effets distributifs horizontaux	Population rurale et périphérie urbaine	Compensation complexe faute d'informations détaillées Développer des alternatives
	Perte de compétitivité vis-à-vis d'entreprises non soumises à la concurrence internationale	Entreprises soumises à la concurrence internationale	Aménagements ou exonérations ciblés transitoires, appui à la transition énergétique et action dans un cadre international

Grande catégorie de résistance	Cause de la résistance	Cibles de la résistance	Pistes d'amélioration de l'acceptabilité
	Imprévisibilité de la trajectoire	Entreprises avec des projets d'investissements sensibles au prix des énergies	Donner un cadre clair, transparent et prévisible à la fiscalité énergétique et agir dans un cadre international
Motifs subjectifs	Différences de traitement fiscal entre énergies et entre types de contribuables	Ménages vs. entreprises, automobilistes vs. voyages en avion	Atténuer les différences de traitement, dès lors que des marges de manœuvre sont disponibles et que cela n'altère pas la compétitivité des entreprises soumises à la concurrence internationale et agir dans un cadre international
	Inefficacité perçue de l'instrument fiscal face au changement climatique	Certains ménages	Information, communication et participation des citoyens
	Incompréhension des mécanismes de la fiscalité pigouvienne	Certains ménages	Information, communication et participation des citoyens
	Déconnexion temporelle entre une taxe qui contraint à court terme et des effets difficiles à observer (il s'agit de limiter le changement)	Certains ménages	Information et communication
	Perception illusoire que d'autres politiques sans taxe carbone sont plus efficaces/moins coûteuses	Certains ménages	Information, communication et participation des citoyens
	Absence de confiance dans l'action de l'État	Certains ménages	Information, communication et participation des citoyens

B - Assurer la cohérence de la fiscalité environnementale avec le système socio-fiscal et les autres instruments de politique environnementale

Les blocages présentés *supra* ne disparaitront pas par la seule vertu d'une fiscalité énergétique conçue intelligemment. La fiscalité énergétique est soumise à un impératif de double cohérence : cohérence avec le reste du système socio-fiscal d'une part, et surtout cohérence avec les politiques climatique et énergétique dans leur ensemble.

L'impératif de cohérence de la fiscalité énergétique avec le reste du système socio-fiscal est lié en premier lieu à ses effets distributifs de court terme : comme l'a montré l'expérience française, une augmentation non compensée de cette fiscalité, globalement régressive, ne peut aller de pair avec d'autres réformes fiscales comme la suppression de l'ISF, elles aussi régressives, sans poser un problème d'acceptabilité. La prise en compte systématique des incidences sociales et environnementales dans les études d'impact des projets de réforme fiscale apparaît à cet égard comme un minimum nécessaire.

Mais c'est surtout la place de l'outil fiscal au sein de l'ensemble des instruments de politique environnementale et énergétique qui doit être clarifiée. L'existence des « prisonniers énergétiques » nous le rappelle : en l'absence d'alternatives décentes aux consommations énergétiques frappées par un signal-prix, la fiscalité incitative ne peut que rencontrer des résistances fortes. Elle ne peut donc avoir le rôle principal dans la conduite de la transition énergétique : « *un prix du carbone ne saurait à lui seul enclencher les transformations nécessaires pour réorganiser l'économie dans son ensemble. Cette tâche titanesque implique un tel changement des structures de production que le prix du carbone ne peut avoir qu'un rôle d'accompagnateur et non un rôle d'entraînement.* »[115]. L'importance du prix du carbone, qui dérive en grande partie de la fiscalité énergétique à l'heure actuelle, tient moins à sa capacité à susciter des changements qu'à s'assurer que les prix des énergies soient cohérents avec les changements souhaités, issus d'une politique de décarbonation active, et non-fiscale, de l'économie.

Autrement dit, la création d'alternatives viables et l'investissement public dans des plans de réduction d'émission de grande ampleur apparaissent en dernière instance comme les conditions principales de l'acceptabilité de la fiscalité énergétique incitative. Une fiscalité énergétique forte est une condition nécessaire, mais non suffisante, de la réduction de nos émissions de gaz à effet de serre.

C - Égaliser les règles du jeu environnementales entre producteurs européens et non européens dans une économie mondialisée : la taxe carbone aux frontières

Les politiques environnementales font courir le risque de pénaliser particulièrement les secteurs industriels à forte intensité énergétique et exposés à la concurrence internationale. Il s'agit là d'un enjeu économique et stratégique, mais aussi d'acceptabilité de la fiscalité environnementale.

[115] Pottier, A., 2016, *op.cit.*

Celle-ci ne peut en effet être acceptable qu'à la condition de se conjuguer avec des perspectives d'activité, d'emploi et de souveraineté, dont la crise sanitaire a souligné le caractère essentiel.

Pour limiter ce risque et préserver le tissu industriel local sans renoncer à la montée en puissance de la fiscalité environnementale, il est possible de recourir à des mécanismes de protection aux frontières. Le but est alors d'uniformiser les règles du jeu entre producteurs européens et non européens en matière d'émissions de gaz à effet de serre. Un tel mécanisme de protection peut prendre la forme d'une taxe sur les importations de produits intensifs en gaz à effet de serre. Il serait d'autant plus efficace qu'il serait mis en œuvre au niveau européen. Une telle voie pourrait néanmoins présenter des difficultés de mise en œuvre.

Au plan pratique, le mécanisme d'inclusion suppose de connaître le contenu en carbone des produits importés. Or, pour un même produit, le contenu en carbone peut varier considérablement selon les modes de production. La teneur en carbone des importations devrait ensuite être périodiquement réévaluée en fonction de l'évolution de procédés de production. Un lourd appareil de contrôle devrait également être créé.

Au plan juridique, se pose la question de sa compatibilité avec les règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC). À cet égard, l'article XX du GATT permet, sous certaines conditions, des restrictions de commerce pour motifs environnementaux. Cependant, le processus de production n'est pas recevable comme critère de restriction. De fait, au-delà de déclarations générales d'intention de l'OMC, il n'existe aujourd'hui aucune certitude sur la compatibilité d'une mesure de restriction fondée sur l'empreinte carbone différenciée des produits avec les dispositions du GATT en vigueur.

Dans le cadre du « paquet climat » la Commission européenne a présenté, le 14 juillet 2021, un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, dont l'entrée en vigueur est prévue en 2023 et qui doit permettre à l'Union européenne d'imposer ses normes environnementales aux entreprises étrangères exportant sur son territoire. Concrètement, ce mécanisme définirait un seuil d'émissions de gaz à effet de serre à partir duquel une activité économique serait ciblée. Tous les biens, importés sur le territoire de l'Union et dont la production affiche un bilan carbone supérieur à ce seuil, seraient alors soumis à un surcoût. L'avancement de cette proposition législative fait partie des priorités de la présidence française de l'Union européenne.

Une autre voie consisterait à se passer d'une analyse du contenu carbone des biens importés pour privilégier un système de taxation forfaitaire appliqué aux importations provenant de pays non coopératifs, à

l'instar des mécanismes mis en place dans la lutte contre les paradis fiscaux. Il s'agirait d'un droit de douane uniforme, appliqué à l'ensemble des produits exportés par les pays non engagés dans la réduction des émissions de gaz à effet de serre. Cette mesure a notamment été défendue par l'économiste américain William Nordhaus. Cette option est plus simple à mettre en œuvre puisqu'elle ne suppose pas de mesurer le contenu carbone des produits échangés. Elle conduit à établir des « clubs climatiques » qui s'engagent mutuellement sur des objectifs environnementaux et établissent des droits de douane visant les pays non coopératifs.

En définitive, le CPO retient les recommandations suivantes :

Afin de lever les obstacles à l'acceptation de la fiscalité environnementale :

- Recommandation n° 8 : Affecter les recettes de la fiscalité environnementale à des mécanismes redistributifs et à des investissements verts, favorisant la création d'alternatives à l'usage des produits et activités taxés.

Afin d'assurer la crédibilité et la cohérence de la fiscalité environnementale :

- Recommandation n° 9 : Articuler la fiscalité environnementale avec la politique environnementale dans son ensemble et veiller notamment à développer des alternatives favorables à la transition écologique (recherche, innovation, investissement…) ;

- Recommandation n° 10 : Afficher des objectifs d'évolution de la taxation environnementale dans une trajectoire prévisible et crédible ;

- Recommandation n° 11 : Veiller à la cohérence entre les mesures de fiscalité environnementale et les autres mesures prises en matière de prélèvements obligatoires ;

Afin d'égaliser les règles du jeu environnementales dans une économie mondialisée :

- Recommandation n° 12 : Soutenir, au niveau européen, les négociations sur la taxation de l'énergie et la création d'un mécanisme d'ajustement aux frontières.

CONCLUSION

Alors qu'en ce début d'année 2022, la sortie de la crise sanitaire est encore incertaine, il est d'ores et déjà possible d'affirmer que les enjeux de politique économique se déplaceront progressivement, dans un avenir proche, des mesures d'urgence qui ont caractérisé les deux dernières années vers des mesures plus structurelles visant à non seulement à soutenir le potentiel de croissance de l'économie, mais aussi à améliorer la qualité de la croissance, en la rendant plus inclusive et compatible avec la transition énergétique et numérique.

Le présent rapport a retenu trois grands axes de politique fiscale s'inscrivant dans ces enjeux de sortie de crise :

- mieux cibler les effets redistributifs des prélèvements obligatoires ;

- mettre la fiscalité de l'innovation au service de la compétitivité et de la souveraineté, ce qui implique de travailler corollairement à la préservation de conditions de concurrence équitables, c'est-à-dire à une fiscalité juste aux plans national, européen et international et à une lutte efficace contre la fraude et l'évasion fiscale ;

- favoriser le consentement à la fiscalité sur l'énergie.

Ces trois sujets compteront nécessairement parmi les principaux débats fiscaux de la prochaine décennie. Les recommandations faites par le CPO dans le présent rapport visent à éclairer ces choix sans empiéter sur le champ du politique. En effet, la fiscalité est, par excellence, le lieu des choix politiques : ceux-ci concernent le niveau souhaitable des recettes et des dépenses publiques, la nature des incitations à adresser aux ménages et aux entreprises ou encore le niveau de la redistribution opérée par les budgets. S'il n'appartient pas au CPO de se prononcer sur ces choix, il a en revanche pour mission d'identifier les instruments les plus efficaces pour atteindre certains objectifs et signaler certaines mesures manifestement inefficientes.

Éclairer le débat relatif aux prélèvements obligatoires sur le moyen long terme, comme le CPO a la mission de le faire, consiste aussi à rappeler quelques principes fondamentaux de bonne gouvernance fiscale :

- l'analyse des prélèvements obligatoires ne peut se faire sans prendre en compte les dépenses que ces derniers financent. La nature de certains dispositifs, comme les dépenses fiscales, impose ce type de

raisonnement, puisque ces instruments sont nécessairement liés à des dépenses qu'ils sont censés encourager. Ce principe prévaut aussi pour les recettes fiscales elles-mêmes : il serait ainsi trop restrictif, comme le CPO a déjà eu l'occasion de le souligner, d'analyser un niveau de prélèvements obligatoires sans prendre en compte le périmètre et la qualité des dépenses publiques que ces prélèvements financent ; de même, l'analyse du caractère redistributif d'un prélèvement n'a qu'un sens limité comme cela a été montré dans le chapitre 1 du présent rapport. Ainsi, l'impact redistributif d'un impôt comme la TVA ne se limite pas à ses caractéristiques redistributives propres, même si celles-ci sont clairement régressives malgré l'usage de taux réduits sur les produits de première nécessité. En finançant des dépenses publiques qui assurent une redistribution très importante, la TVA participe d'une politique de redistribution dont elle est, par l'ampleur des recettes qu'elle procure, un instrument central. C'est ce que montrent de nombreux exemples en Europe, notamment celui de la Suède qui, bien qu'utilisant une TVA dont le taux normal est fixé à 25 % et n'ayant presque pas recours à des taux réduits - ce qui fait de la TVA suédoise un impôt assez nettement régressif - n'en reste pas moins l'un des pays du monde où la redistribution est la plus importante. Le CPO reviendra en détail sur cette question dans le rapport qu'il consacrera à la TVA en 2022 ;

- **les différents types de prélèvements devraient se voir assigner un objectif principal affiché de manière claire, à l'aune duquel leurs résultats devraient être évalués**. Ce principe renvoie notamment à une règle issue des travaux de l'économiste néerlandais Jan Tinbergen. Ce dernier postule en effet qu'une politique économique n'a de chance de réussite que si le nombre d'instruments sur lesquels elle repose est au moins égal au nombre d'objectifs visés. Or, une difficulté importante de la politique fiscale réside dans le nombre élevé d'objectifs qui lui sont assignés, certains instruments fiscaux en cumulant jusqu'à cinq. Comme cela a été souligné *supra*, le cas de la TVA qui poursuit au moins cinq objectifs différents (rendement, redistribution, soutien à certains secteurs économiques, emploi et lutte contre le travail dissimulé, pouvoir d'achat en Corse et dans les territoires insulaires) est particulièrement emblématique de cette difficulté. De la même façon, les dispositifs de la fiscalité énergétique comme l'ensemble des instruments de fiscalité comportementale sont marqués par une certaine ambiguïté concernant les objectifs qu'ils poursuivent : alors qu'ils ont fondamentalement pour objet de modifier certains comportements, ils ne reçoivent bien souvent qu'un objectif de rendement budgétaire. Cette multiplicité d'objectifs rend ces derniers fréquemment conflictuels entre eux et limite l'efficacité des instruments qui sont censés les atteindre ;

- **les dépenses fiscales devraient être régulièrement évaluées et surtout, les résultats de ces évaluations devraient être suivis d'effets.** A cet égard, la seule revue exhaustive des dépenses fiscales dans notre pays remonte à 2011, en application de la loi de programmation des finances publiques de 2009. Elle avait montré alors que plus des deux tiers des dépenses fiscales pouvaient être qualifiées d'« inefficientes » ou de « peu efficientes ». La revue des dépenses socio-fiscales en faveur de la politique familiale[116], qui représentent un effort financier de la nation de 63 Md€ à destination de 9 millions de familles, à laquelle l'Inspection générale des finances et l'Inspection générale des affaires sociales ont procédé en 2021 montre la pertinence de la démarche. La Cour des comptes examine elle aussi régulièrement certaines dépenses fiscales, de même que le CPO, avec des conclusions équivalentes. Or, trop rares sont les cas dans lesquels les dépenses fiscales, même lorsque leur inefficience est avérée, sont réformées ou supprimées. Le crédit d'impôt recherche (CIR) est emblématique de cette difficulté : comme cela a été souligné dans le deuxième chapitre du présent rapport, toutes les évaluations du CIR conduites au cours de la dernière décennie ont souligné les limites du dispositif, sans pour autant que les conclusions en soient tirées pour le faire évoluer. En définitive, il ne suffit pas d'évaluer les dépenses fiscales ; encore faut-il que ces évaluations soient suivies d'effets, ce qui implique que la « fabrique de la norme fiscale » intègre plus souvent que cela n'est le cas aujourd'hui le lien entre évaluation et révision des dispositifs. Le CPO qui vient de recevoir du législateur, aux termes de la loi du 6 décembre 2021 portant diverses dispositions relatives au Haut Conseil des finances publiques et à l'information du Parlement sur les finances publiques, une nouvelle mission d'évaluation *a priori* « en vue d'apprécier les incidences économiques, sociales, budgétaires et financières de toute modification de la législation ou de la réglementation en matière d'impositions de toute nature ou de cotisations sociales », entend promouvoir, à l'avenir, cette dimension évaluative en plaidant pour qu'elle soit intégrée dans la conception même des règles fiscales ;

- en cette période de sortie de crise, où les finances publiques continueront durablement à être fortement sollicitées et où les prélèvements se maintiendront à un niveau élevé, il convient plus que jamais de **se préoccuper de la qualité de l'acceptation de l'impôt**. Si le consentement à l'impôt est une notion juridique qui trouve sa traduction dans un vote annuel du Parlement, l'acceptation de l'impôt revêt une dimension plus sociologique et diffuse. Or, comme l'ont montré l'histoire

[116] Cf. https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/282338.pdf: Revue des dépenses socio-fiscales en faveur de la politique familiale - Auteur(s) : Jean Debeaupuis - Geneviève Gueydan - Christophe Hémous - Frédéric Lavenir - Philippe Vinçon – juillet 2021.

fiscale de la France sous la Royauté avec ses révoltes fiscales, notamment dans les années 1640-1650 aux années 1720-1730, et, plus nettement encore, l'histoire fiscale de la France moderne, de la Révolution de 1789 jusqu'à l'épisode des Gilets jaunes en passant par la gestation tardive et difficile d'un impôt sur le revenu en 1917 après plusieurs décennies de débat, l'acceptation de l'impôt n'est jamais acquise. Il faut à la fois œuvrer à un consentement implicite mesuré par des sondages et à un consentement explicite des représentants de la Nation dans une optique aussi largement consensuelle que possible. C'est pour cette raison que le CPO compte contribuer, dans le cadre de sa mission, à la compréhension globale des facteurs politiques, juridiques et économiques qui influencent le développement des politiques fiscales, à l'instar des travaux menés sur les réformes fiscales en France et aux États-Unis en matière d'impôt sur le revenu en vue d'apprécier leur caractère monotone ou non, mesuré par les modifications des charges fiscales des contribuables aux revenus les plus élevés et l'adhésion de l'individu avec revenu médian[117]. C'est aussi pour évaluer le degré d'acceptation des prélèvements que le CPO a décidé de créer un « baromètre des prélèvements obligatoires » qui aura notamment pour objet d'interroger les contribuables sur leur perception des impôts et des cotisations sociales : justice, lisibilité, qualité des relations avec l'administration... Le premier exemplaire de ce baromètre est publié en même temps que le présent rapport. Toutefois, dès le présent rapport, le CPO suggère plusieurs pistes pour améliorer cette acceptation, notamment pour ce qui est de la fiscalité environnementale qui pèse plus lourdement sur le pouvoir d'achat des ménages les plus modestes. Il s'agit notamment d'imaginer des modes d'affectation de cette fiscalité à des dépenses qui font l'objet d'un fort soutien dans l'opinion publique : investissements verts ou redistribution. Sans négliger les difficultés soulevées par l'affectation de recettes à des dépenses ciblées - difficultés déjà évoquées à plusieurs reprises par le CPO -, cette voie apparaît porteuse de sens dans le contexte actuel. Le CPO reviendra dès 2022 sur cette question de l'affectation dans le cadre d'une note qu'il consacrera à ce sujet ;

- **la prévisibilité reste une qualité essentielle de toute politique fiscale.** A cet égard, la pratique à l'œuvre dans notre pays, qui aboutit à une grande instabilité de la norme fiscale, apparaît moins favorable que celle de nombre de ses partenaires, notamment ceux dont la pratique institutionnelle soumet les grandes réformes fiscales à des négociations menées dans le cadre d'accords de coalition permettant aux ménages et aux entreprises d'anticiper les changements de règles fiscales à venir au cours d'une législature. Le fait d'afficher, comme le propose le CPO, un

[117] Nouveau cadre pour évaluer les réformes de l'impôt sur le revenu à la lumière du concept de faisabilité politique : Bierbrauer, Boyer and Peichl (American Economic Review – 2021) et note IPP #74 –septembre 2021.

ensemble d'orientations sur les grands enjeux fiscaux des prochaines années, a pour objet de favoriser un débat de qualité sur ces enjeux, prioritairement à l'occasion de l'élaboration des lois de programmation des finances publiques et sans le limiter au pilotage des niches fiscales et sociales ou aux règles d'affectation des impositions de toute nature à des tiers autres que les collectivités territoriales, les établissements publics de coopération intercommunale et les organismes de sécurité sociale, et de rendre plus prévisibles les indispensables évolutions à apporter aux règles relatives aux prélèvements obligatoires.

Notre objectif en tout cas est de ne pas bâtir des lignes Maginot pour répondre aux défis d'une économie du XXIème siècle toujours plus mondialisée qui percute de manière frontale les spécificités nationales et met à mal les contrats sociaux. Il est au contraire de faire du consentement à l'impôt selon les principes constitutionnels des articles 13, 14 et 15 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la valeur cardinale du contrat social, tout en défendant fermement dans les négociations européennes et internationales nos intérêts économiques fondamentaux.

RAPPEL DES RECOMMANDATIONS DU CPO

- Recommandation n° 1 : Compléter les données fiscales mises à la disposition des chercheurs, notamment pour ce qui est de l'imposition du patrimoine et de l'imposition des successions[118].

- Recommandation n° 2 : Mettre à la disposition du Parlement de manière régulière des indicateurs de redistributivité du système socio-fiscal dans son ensemble, afin d'objectiver le débat sur la redistribution et les moyens de la faire évoluer ; comme il l'a déjà fait par le passé[119], le CPO contribuera à cette information en mettant à jour périodiquement les informations sur la redistributivité présentées dans le présent rapport.

- Recommandation n°3 : Inscrire la réforme du CIR et des dispositifs fiscaux d'aide à l'innovation dans une réflexion d'ensemble sur les moyens de renforcer les efforts d'innovation des entreprises françaises face à la double révolution écologique et digitale ;

- Recommandation n° 4 : Engager une réduction du plafond actuel du CIR. ;

- Recommandation n° 5 : Élargir le dispositif Jeunes entreprises innovantes (JEI) aux dépenses éligibles au crédit d'impôt innovation (CII), en supprimant la dépense fiscale associée à ce dernier dispositif ;

- Recommandation n° 6 : Intégrer les incitations fiscales dans un pilotage d'ensemble de la politique d'innovation en mettant en place un outil de suivi des aides publiques en faveur de l'innovation et en s'appuyant sur le projet de Data Hub de la direction générale des entreprises (DGE) pour les aides d'Etat.

- Recommandation n° 7 : Systématiser l'évaluation des principales aides fiscales à l'innovation (CIR, taxation au taux réduit des revenus issus de certains actifs de la propriété industrielle, JEI, déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement des PME dans la robotique) selon une périodicité à définir, sur le modèle de l'évaluation de la fiscalité du capital,

---

[118] Cette recommandation rejoint celle formulée par le Conseil d'Analyse Économique dans sa récente note : « Repenser l'héritage », décembre 2021

[119] *Op.cit.* CPO, 2011

confiée depuis 2018 à un comité spécialisé placé auprès de France Stratégie.

- Recommandation n° 8 : Affecter les recettes de la fiscalité environnementale à des investissements verts et à des mécanismes redistributifs.

Afin d'assurer la crédibilité et la cohérence de la fiscalité environnementale :

- Recommandation n° 9 : Articuler la fiscalité environnementale avec la politique environnementale dans son ensemble ;

- Recommandation n° 10 : Afficher des objectifs d'évolution de la taxation environnementale dans une trajectoire prévisible et crédible ;

- Recommandation n° 11 : Veiller à la cohérence entre les mesures de fiscalité environnementale et les autres mesures prises en matière de prélèvements obligatoires ;

Afin d'égaliser les règles du jeu environnementales dans une économie mondialisée :

- Recommandation n° 12 : Soutenir, au niveau européen, les négociations sur la taxation de l'énergie et la création d'un mécanisme d'ajustement aux frontières.