



CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES

SECTION « FISCALITE ET PARAFISCALITE »

LA POLITIQUE FISCALE ET L'ENVIRONNEMENT

SEPTEMBRE 2009

La planète se réchauffe : les conclusions scientifiques sont de plus en plus claires et ne sont pratiquement plus contestées. Le réchauffement climatique et ses conséquences s'imposent comme un défi majeur pour toute la planète, et principalement pour les sociétés occidentales. Celles-ci ont en effet une responsabilité particulière, étant à l'origine du modèle de développement qui, par son usage extensif des ressources naturelles, a créé la situation où nous sommes aujourd'hui.

Plus globalement, les préoccupations environnementales sont devenues de plus en plus importantes : la qualité de l'eau, de l'air, de la biodiversité sont autant de thèmes qui ont pris une importance croissante dans l'agenda politique.

L'état actuel de l'environnement et les inquiétudes pour l'avenir sont la conséquence du comportement de tous les acteurs, qu'il s'agisse des entreprises ou du simple citoyen. Il est trop facile – et fondamentalement erroné – de rejeter la faute sur les pollueurs les plus visibles qu'on désignerait par des cheminées d'usine envoyant dans l'atmosphère des substances nuisibles en quantité incontrôlée. Signalons d'emblée un point sur lequel nous reviendrons : en Belgique, les émissions de gaz à effet de serre sont, pour la période 1990-2006, en baisse pour l'industrie mais en hausse pour le transport et pour le résidentiel. Se déplacer, se chauffer génère des émissions de CO₂ et certains modes de transport ou de chauffage sont nettement plus dommageables que d'autres du point de vue de l'environnement.

Si nous en sommes là, c'est notamment parce que les agents économiques, qu'il s'agisse des individus ou des entreprises, prennent leurs décisions sur base de prix qui n'intègrent pas la facture qu'ils laissent – que nous laissons – à la société et aux générations futures. Cette facture, que les économistes appellent « coût externe » ne peut dès lors qu'enfler.

La fiscalité est depuis de nombreuses années déjà un des instruments des politiques environnementales. Elle s'est immiscée dans le débat dès la fin des années 80 et aujourd'hui, il ne se passe une semaine sans qu'on ne parle de « taxe carbone » ou d'un équivalent dans la presse. Ceci n'est pas étonnant, vu les préoccupations grandissantes et vu aussi – voire surtout – que l'instrument fiscal est précisément, avec les permis négociables, un instrument qui permet d'intégrer les coûts externes dans les prix et donc de faire en sorte que le comportement individuel et celui des entreprises soient guidés par des valeurs qui intègrent la charge laissée à la société et aux générations futures.

Dès l'installation du Conseil supérieur des Finances, dans sa nouvelle composition, en septembre 2006, Monsieur le Ministre des Finances avait invité la Section à poursuivre ses travaux sur la fiscalité environnementale, dans la foulée d'un premier rapport descriptif remis en juillet 2004, et à envisager des options de réforme en cette matière.

La Section s'est d'abord concentrée, comme souhaité par le Ministre, sur le rapport « Taxation du travail, emploi et compétitivité » remis en septembre 2007. Ce rapport avait déjà examiné la fiscalité environnementale, mais de manière annexe. La fiscalité environnementale avait été retenue comme une des pistes possibles pour financer la baisse souhaitée des prélèvements fiscaux et sociaux sur le travail et les mesures de soutien de la compétitivité structurelle alors suggérées. Au moment d'entamer ces travaux sur la fiscalité environnementale proprement dite, la Section a rencontré Monsieur Bernard CLERFAYT, Secrétaire d'Etat aux Finances, en charge plus particulièrement de la fiscalité environnementale, pour un débat introductif.

En choisissant d'intituler de rapport « La politique fiscale et l'environnement », la Section a délibérément choisi d'élargir le champ d'application de ce rapport au-delà ce qu'on entend communément par fiscalité environnementale, à savoir les taxes qui sont basées sur une unité physique, ou une variable proche de celle-ci, d'un bien qui a un impact négatif et avéré sur l'environnement. L'élargissement est double : il concerne d'abord les incitants fiscaux qui sont

octroyés pour encourager des comportements favorables à l'environnement. Il s'agit aussi d'examiner dans quelle mesure le système général des impôts lui-même n'envoie pas de signaux défavorables à l'environnement.

Ce rapport s'ordonne en quatre chapitres. Le premier d'entre eux constitue le cadre de réflexion à partir duquel ont été élaborées les propositions de réforme détaillées dans les trois autres chapitres.

Les axes du cadre de réflexion sont au nombre de cinq : les avantages comparatifs de l'instrument fiscal, son utilisation en Belgique par rapport aux autres pays européens, la définition de l'objectif à poursuivre, la répartition des compétences de politique fiscale entre les différents niveaux de pouvoir et le cadre budgétaire. C'est dans ce cadre de réflexion que sont examinés trois domaines particuliers : la taxation de l'énergie, celle du transport, et celle des émissions de CO₂ dans le secteur résidentiel. Dans chacun des cas, la Section a examiné les signaux qu'envoie le système fiscal actuel – en ce compris l'efficacité environnementale des incitants existants - et proposé des orientations de réforme. Celles-ci peuvent consister soit en la suppression de signaux négatifs, soit en l'introduction de signaux positifs, qui peuvent être des taxes intégrant les coûts externes ou des mesures incitatives pour les comportements respectueux de l'environnement.

La Section est bien consciente que certaines de ces recommandations vont bousculer des habitudes et des intérêts particuliers bien établis et qui seront assurément défendus. Les habitudes en question sont précisément celles qui nous ont amenés là où nous sommes. Il en est de même de la préservation des intérêts particuliers. Il est temps d'y substituer l'intérêt général et surtout l'intérêt des générations futures

La Section n'a pas la prétention d'avoir examiné le sujet de manière exhaustive, tant au niveau du choix des thèmes que de l'analyse qui y est développée. Nous nous sommes limités à examiner, pour trois domaines particuliers mais particulièrement importants, comment l'instrument fiscal devrait être intégré dans une politique environnementale qui permette à la Belgique de remplir ses engagements et d'apporter ainsi sa modeste contribution à un mode de vie plus respectueux de l'environnement et du bien-être des générations futures.

La Section a consacré à la préparation de cet Avis 17 réunions entre mai 2008 et septembre 2009, sous la présidence de M. Bernard JURION. Sont membres de la Section : Bruno COLMANT, Lieven DENYS, Marleen MANNEKENS, Herman MATTHIJS, Wim MOESEN, Christophe QUINTARD, Luc SIMAR, Véronique TAI, Magali VERDONCK et Jan VERSCHOOTEN.

M. CLEMER n'a pas participé aux travaux.

Le Secrétariat a été assuré par Jacques BAVEYE et Christian VALENDUC, avec la collaboration de leurs collègues du Service d'Études du SPF Finances et tout particulièrement d'Eddy DELODDERE, de Samantha HAULOTTE et de Geert VAN REYBROUCK.

Le rapport a été écrit en français et le texte néerlandais en est la traduction.

Synthèse

Les préoccupations environnementales sont aujourd'hui devenues très importantes. Une des raisons est l'évidence de plus en plus convaincante d'un réchauffement climatique et de ses conséquences pour les générations futures. L'urgence d'agir maintenant est fréquemment soulignée, notamment par les organisations scientifiques et les autres organisations internationales. D'autres aspects de l'environnement, comme la qualité de l'eau, de l'air ou encore la biodiversité retiennent plus que jadis l'attention des décideurs.

L'impôt apparaît comme un des instruments principaux de la politique de l'environnement. Il a la particularité – partagée avec les permis négociables – de modifier les prix et de pouvoir y intégrer les coûts externes, qui sont la mesure de la charge que chaque agent économique, qu'il s'agisse de nous simple citoyen ou entreprise laissons à la société et aux générations futures quand nos décisions sur nos déplacements, nos consommations domestiques d'énergie, les décisions des entreprises sur les techniques de production, sont prises sur la seule base des informations financières véhiculées par des prix qui n'intègrent que très imparfaitement ces coûts externes.

Ce rapport, en s'intitulant « la politique fiscale et l'environnement » prend une vue plus large que la fiscalité environnementale au sens strict du terme, à savoir les taxes qui sont basées sur des unités physiques, ou des variables proches de celles-ci, de biens qui ont un impact négatif et avéré sur l'environnement. L'élargissement est double. D'abord, il examine quels signaux le système général de l'impôt envoie aux agents économiques : n'y a-t-il pas, dans les systèmes fiscaux actuels, des dispositions qui ont des effets dommageables pour l'environnement ? Le rapport examine aussi les incitants fiscaux visant à encourager des comportements respectueux de l'environnement.

Le premier chapitre de ce rapport décrit le cadre de réflexion élaboré par la Section. Il s'agit d'abord de situer la fiscalité parmi les autres instruments de politique environnementale, de préciser l'objectif à poursuivre, le point de départ et le contexte institutionnel. C'est sur ces bases que sont choisies les orientations de réforme, dont le cadre budgétaire est esquissé à la fin du premier chapitre.

En tant qu'instrument économique, l'instrument fiscal a des avantages comparatifs

Du fait qu'elle corrige les prix, la fiscalité fait partie des instruments économiques au même titre que les permis négociables. La théorie économique leur attribue de nombreux avantages, et d'abord une efficacité tant statique par l'intégration des coûts externes dans l'équilibre des marchés que dynamique du fait du caractère permanent de l'incitation à réduire ces coûts externes. La taxe environnementale, lorsqu'elle est ainsi conçue – on parle alors de taxe pigouvienne – a la particularité de générer des recettes publiques sans créer de pertes de bien-être : les activités qu'elle rend non rentables sur le plan privé sont celles qui, en fait, l'étaient sur le plan privé sans l'être sur le plan collectif.

La Section considère que les instruments économiques offrent un certain nombre d'avantages par rapport aux instruments réglementaires : ils sont généralement plus efficaces tant sur le plan statique que sur le plan dynamique. Il convient donc, autant que possible, de recourir aux premiers plutôt qu'aux seconds. La pertinence des instruments économiques repose sur la connaissance des coûts externes. Celle-ci reste entourée de zones d'incertitude mais on dispose de suffisamment d'évaluations fiables qui indiquent une direction et des ordres de grandeur. Ce principe général de préférence pour les instruments économiques est à moduler en fonction des circonstances particulières.

Compte tenu des avantages respectifs de la fiscalité et des permis négociables, la Section privilégie l'instrument fiscal pour des politiques qui concernent les ménages ou un très grand nombre de petites entreprises, telles celles relatives au transport routier ou des pollutions provenant de la consommation domestique d'énergie et considère que, sous réserve d'un marché efficace, les permis négociables peuvent être un instrument approprié pour les entreprises de taille importante.

Priorité à l'objectif allocatif, sans négliger ni la compétitivité ni la redistribution

La Section considère que l'objectif premier des réformes doit être d'ordre allocatif : la fiscalité environnementale doit avoir pour objectif premier d'intégrer autant que possible les coûts externes dans les décisions de production et de consommation des agents économiques. Le choix de l'objectif allocatif peut avoir une influence positive sur l'acceptabilité des taxes. Il a en effet pour corollaire une motivation environnementale explicite. Celle-ci permet que la taxe soit perçue par la population d'une manière plus positive qu'un impôt supplémentaire prélevé à des fins uniquement budgétaires. La priorité accordée à l'objectif allocatif a également pour conséquence que l'utilisation de l'instrument fiscal pour encourager des comportements favorables à l'environnement (l'éco-subsidie) est une solution de « second-best ».

Les conflits d'objectifs sont inévitables. En privilégiant en faveur de l'objectif allocatif, la Section doit donc traiter les conflits avec d'autres objectifs, dont la compétitivité et l'équité.

Les problèmes de compétitivité que peut créer l'introduction d'une fiscalité environnementale sont d'ordre sectoriel et essentiellement de court terme. Dans cet horizon de temps, la meilleure solution est celle d'une action coordonnée au niveau de l'Union européenne, avec éventuellement des ajustements aux frontières. Si de telles actions coordonnées ne sont pas possibles, la Section considère que les exonérations et réductions de taux sont autant que possibles à éviter. Ce point de vue découle logiquement de la priorité à donner à l'objectif allocatif et la Section marque donc sa préférence pour une compensation par la réduction de prélèvements fiscaux ou sociaux qui ne sont pas liés aux émissions de CO₂. Le choix de ceux-ci devrait être fait pour maximiser le bien-être collectif. Les redistributions sectorielles qui peuvent en résulter ne sont que la traduction des objectifs allocatifs que la Section entend privilégier. Au-delà du court terme, l'introduction de la fiscalité environnementale est une incitation à développer des technologies non polluantes et celles-ci permettent de réconcilier environnement et compétitivité.

La priorité donnée à l'objectif allocatif ne dispense pas davantage d'une réflexion sur les impacts sociaux négatifs des réformes de fiscalité environnementale envisagées. Il faut prendre en compte tant les problèmes qui proviennent de la distribution de la taxe que ceux qui proviennent de possibilités différentes – en fonction du revenu – d'effectuer les investissements qui permettent d'éviter la taxe. Ceci est d'autant plus nécessaire que les conséquences sociales négatives peuvent être un obstacle politique important à l'adoption de la réforme. La Section considère qu'il faut traiter les impacts sociaux négatifs non pas en exonérant mais en compensant les ménages à bas revenus. Ce principe général est à traduire dans des modalités spécifiques pour chaque proposition de réforme ayant un impact social négatif, compte tenu de la distribution des effets initiaux, de l'objectif qu'on veut atteindre et des modifications de comportement qui sont souhaitées en conséquence. Les modalités des aides publiques pour les investissements économiseurs d'énergie doivent être définies de façon non régressive, tant en terme d'accessibilité qu'en terme de gain net pour le bénéficiaire.

Le choix de l'objectif allocatif amène à privilégier l'éco-taxe aux éco-subsides. Ces derniers n'intègrent en effet pas les coûts externes et n'appliquent pas directement le principe pollueur-payeur et, là où l'éco-taxe génère des recettes publiques sans créer de pertes de bien-être, l'éco-subsidie doit être financé par des taxes qui créent des pertes de bien-être. De plus, l'éco-subsidie ne récompense pas ceux qui ont adopté préalablement le comportement encouragé, ce que l'éco-taxe fait en les dispensant de facto.

D'où partons-nous ?

Les recettes de fiscalité environnementale sont faibles en Belgique comparées aux autres pays européens. En classant les pays européens sur base des recettes de fiscalité environnementale exprimées en % du PIB, nous sommes 22^{ème} sur 27 en 2006. C'est surtout dans le domaine des taxes sur l'énergie que nous sommes à la traîne, avec une 25^{ème} place sur 27. Il en résulte logiquement pour la Belgique un taux d'imposition implicite de l'énergie nettement plus bas que la moyenne européenne.

Le cadre institutionnel

Le choix des orientations de réforme doit également tenir compte du cadre institutionnel. La Section a écarté les matières intégralement régionales et locales et a retenu des domaines pour lesquels le pouvoir fédéral a encore un rôle. Notons à ce sujet qu'il est le seul interlocuteur, devant les instances supranationales, en ce qui concerne les engagements pris par la Belgique.

Cadre budgétaire

La dernière section du premier chapitre traite du cadre budgétaire. La Section écarte une combinaison budgétairement neutre de taxes et d'incitants qui donnerait trop de poids à des instruments de second rang (les éco-subsides) sans garantir une neutralité budgétaire structurelle et en écartant les avantages d'un double dividende.

Celui-ci peut par contre être obtenu par une réforme qui assure la neutralité budgétaire au niveau de l'ensemble des prélèvements : les recettes de fiscalité environnementale sont alors accompagnées de la baisse d'autres taxes. La Section avait d'ailleurs déjà proposé dans son rapport de 2007 de financer la baisse estimée souhaitable de la taxation du travail par un report partiel sur la fiscalité environnementale.

Cette option améliore le bien-être global mais oblige à retenir l'instrument fiscal et non les dépenses publiques pour traiter les conflits d'objectifs. Or, il peut être préférable, dans certains cas, d'agir par la voie des aides directes, ce qui aurait pour conséquence une hausse nette du taux de prélèvement obligatoire. La Section n'ignore pas la signification politique d'une telle hausse mais considère qu'il faut privilégier comme critère le bien-être et que de ce point de vue, un ensemble cohérent de recettes et de dépenses publiques est une option valable, même s'il se traduit par une légère hausse du taux de prélèvement obligatoire.

Dans le contexte budgétaire actuel, il n'est pas exclu qu'il faille se résoudre à une hausse de la pression fiscale. Dans un tel scénario, la fiscalité environnementale pourrait y contribuer et on s'éloignerait alors de la neutralité budgétaire. Il est toutefois primordial que les préoccupations budgétaires ne détournent pas les réformes proposées de leur objectif premier qui est et doit rester d'ordre allocatif.

Choix des thèmes de travail

La Section a retenu trois thèmes de travail : la taxation de l'énergie, la problématique du transport et celle du résidentiel. Ce choix est motivé par leur importance du point de vue environnemental. La Section n'a pas retenu d'autres thèmes qui, bien qu'étant importants de ce point de vue, portent sur des compétences exclusivement régionales. Pour les thèmes retenus, l'angle d'analyse essentiel est leur contribution aux émissions de CO₂.

Taxation de l'énergie : en quoi est-elle plus faible en Belgique ?

Nous avons déjà noté que le taux de taxation implicite de l'énergie est relativement faible en Belgique, tant par rapport aux pays voisins que par rapport à la moyenne de l'Union européenne en général. Ce taux implicite est fonction des taux de taxation nominaux des différents vecteurs, des exonérations et du mix énergétique. Il est possible d'approfondir la comparaison internationale sur les deux premiers de ces trois éléments explicatifs et la Section a, pour ce faire, pris comme points de comparaison les pays voisins d'une part et les pays scandinaves d'autre part.

La comparaison des taux de taxation nominaux avec les pays voisins fournit manifestement un élément d'explication important des écarts de taux d'imposition implicite : à l'exception du Luxembourg, les pays voisins ont des taux d'accises plus élevés et parfois nettement plus élevés. La comparaison des exonérations est plus délicate mais rien n'indique dans les pays voisins un champ d'exonération plus étroit que le nôtre. Pour les produits pétroliers, la conclusion qui ressort de la comparaison des taux de taxation vaut également pour les prix finaux mais c'est moins nettement le cas pour l'électricité.

Sur les dernières années, la plupart des modifications de taux proviennent des mécanismes du cliquet et du contre-cliquet. Ceux-ci ont été créés séparément et non pas comme les deux volets d'un système qui se serait voulu symétrique. L'examen de l'expérience montre que les variations d'accises sont dérisoires par rapport aux variations des prix. Le rendement budgétaire est globalement positif, du fait de la non-symétrie des deux mécanismes et de l'effet des taux minima européens. Il semble bien que l'introduction du cliquet avait d'abord une motivation budgétaire. Le contexte de baisse des prix pétroliers rendait l'opération « indolore » (illusion fiscale), ce qui diminuait aussi son effet incitatif. Le contre-cliquet est venu comme une compensation. Dans ses modalités actuelles, le double mécanisme n'est donc pas un stabilisateur efficace des prix. Les remboursements de diesel professionnel, pour leur part, répondent davantage à un objectif de soutien sectoriel mais l'effet a également été limité par rapport aux variations des prix. Cette politique va à l'encontre de l'objectif allocatif.

La conversion de la fiscalité actuelle en «équivalent de taxe CO₂ » livre un enseignement majeur : la hiérarchie actuelle des taxes par tonne de CO₂ ne correspond pas à celle des facteurs d'émissions.

Donner au carbone son juste prix

Tel est le point de départ. Nous avons devant nous la nécessité de donner au carbone un prix tel que les modifications de comportement qu'on peut alors attendre nous permettent d'atteindre les objectifs en matière de réductions des émissions de gaz à effet de serre. La Section a calibré son orientation de réforme sur le paquet énergie-climat adopté par le Conseil européen du 12 décembre 2008. Elle en retient ; au titre de scénario central, qu'il faut ajouter au prix du carbone – actuellement nul en dehors du marché des permis négociables – un montant de 30 € la tonne. Cette majoration peut se faire selon des modalités différentes. La Section considère que les accises sont l'instrument approprié, sauf pour le cas des carburants et donc du transport routier. Cette exception est principalement motivée par deux arguments : le transport routier génère d'autres coûts externes, non environnementaux, et la taxation au kilomètre peut être un instrument plus performant.

Hors carburant, les accises correspondent actuellement en moyenne à 6 € par tonne de CO₂ émise, avec un prix du carbone nul. Les différences autour de cette moyenne ne reflètent pas les facteurs d'émission. La Section propose d'ajouter une tarification de la tonne de CO₂ émise de 30 €. Simultanément, elle propose de niveler les différences d'accises puisqu'elles ne reflètent pas des différences d'émissions de CO₂. En combinant ces deux objectifs, l'impôt total correspondrait à 36 € par tonne de CO₂. La Section considère qu'il faut laisser en dehors du champ d'application de cette réforme les entreprises qui participent au système européen d'échange de quotas

d'émission et celles qui ont souscrit des accords de branche pour la durée qui leur reste à courir. De même, il n'est pas opportun d'appliquer la réforme à des secteurs qui vont rejoindre à brève échéance le marché des permis négociables : c'est notamment le cas de l'aviation.

Le rendement budgétaire serait de 0,4 point de PIB sous les hypothèses d'un calcul statique et devrait rester proche de ce niveau à court terme, vu la faible élasticité-prix de la demande sur un tel horizon de temps.

Juste prix du carbone, compétitivité et redistribution

La Section a examiné dans quelle mesure l'objectif retenu posait des problèmes de compétitivité et de juste distribution de l'impôt. Le problème de compétitivité est relativement circonscrit, du fait que la réforme ne concerne ni les entreprises qui participent au système d'échange de quotas ni celles – parmi lesquelles doivent logiquement se trouver les grandes consommatrices – qui ont souscrit des accords de branche. On peut estimer que pour les secteurs qui restent concernés, la charge supplémentaire serait de l'ordre de 1,6% de la valeur ajoutée. Si on estime qu'une politique de compensation est nécessaire, celle-ci ne doit pas toucher au signal-prix et donc éviter toute proportionnalité avec la charge supplémentaire. Une diminution des cotisations patronales de sécurité sociale est une option, déjà largement examinée dans d'autres études.

Pour ce qui concerne les ménages, la réforme proposée par la Section va accroître la facture énergétique, surtout pour ceux qui se chauffent au mazout. La Section considère qu'il faut compenser, en tout cas à court terme, cet effet de niveau. Elle recommande des compensations qui sont indépendantes de la consommation effective, mais différenciées selon le vecteur énergétique. A court terme en tout cas, le choix du mode de chauffage est une contrainte. Les compensations doivent être ciblées sur le bas de la distribution des revenus. Compte tenu de cette focalisation, la Section considère qu'un chèque-énergie est le moyen le plus approprié : l'instrument fiscal n'est pas le plus adéquat pour compenser sans retard dans le temps des personnes pauvres ou à faibles revenus. La Section considère qu'il faut par contre maintenir le signal de prix et donc qu'il ne faut pas différencier les tarifs en fonction des revenus.

Transport : la prédominance de la route et ses conséquences

La mobilité est nécessaire à l'activité économique mais elle génère aussi d'importants coûts externes, dont les coûts environnementaux ne constituent qu'une partie. Il est donc particulièrement important qu'elle soit organisée en intégrant autant que possible les coûts externes. Ceci est d'autant plus nécessaire que les émissions de CO₂ générées par le transport sont en augmentation sur la période 1991-2006.

Parmi les différents modes de transport, le transport routier reste dominant, tant pour les marchandises que pour les personnes. On constate toutefois sur la période 1999-2007 une légère érosion de sa part de marché au niveau des tonnes-kilomètres transportées. Pour les marchandises, on note également sur cette période une forte augmentation de la part du transit sans transbordement dans les tonnes kilomètres transportées. Au niveau du transport de personnes, si la voiture reste dominante pour tous les types de déplacements, elle perd des parts de marché au profit des transports en commun pour les déplacements du domicile au lieu de travail sur la période 2005-2008. Les impacts environnementaux du poids du transport routier sont exacerbés par une diésélisation importante du parc automobile, qui constitue une particularité belge.

Coûts externes et fiscalité dans le cas du transport

Dans ces conditions, il n'y a rien d'étonnant à ce que les coûts externes du transport soient importants. Ils sont supérieurs à la fiscalité sur le transport, même dans une acception large de celle-ci (TVA incluse) et dans une acception étroite des coûts externes (hors accidents). La seule exception à ce constat est celle de l'utilisation de la voiture aux heures creuses. Dans ce cas, les taxes sont supérieures au coût externe marginal. D'après les projections à politique inchangée,

cette singularité devrait disparaître assez rapidement et, à fiscalité inchangée, les taxes seront donc inférieures aux coûts externes marginaux dans tous les cas de figure.

Exprimées en % du PIB, les recettes des taxes sur le transport, hors taxation des carburants, sont inférieures à la moyenne européenne, comme c'était le cas pour les taxes sur l'énergie mais dans une moindre mesure. Sur le plan qualitatif, elles ne tiennent compte que très marginalement d'éléments qui sont des facteurs déterminants des coûts externes, sauf dans le cas de l'eurovignette.

Comme indiqué au début de ce rapport, la Section a estimé nécessaire d'examiner également dans quelle mesure le système fiscal actuel n'envoie pas de signaux contraires à l'environnement. Une attention particulière a donc été accordée aux modalités de déduction des frais de déplacement. Parmi les signaux positifs, il faut noter la modulation de la déductibilité des frais de voiture en fonction des émissions de CO₂ et les incitants à utiliser les transports en commun pour les déplacements du domicile au lieu de travail. L'octroi d'une immunisation de l'intervention de l'employeur dans les frais de déplacement hors transports en commun est par contre un signal négatif. Le signal le plus négatif vient du régime fiscal des voitures de sociétés et des cartes-carburant. Le régime fiscal attractif dont la voiture de société bénéficie par rapport aux salaires a une conséquence très forte du point de vue environnemental : si l'utilisateur a aussi une carte carburant, le coût marginal du kilomètre supplémentaire est nul. Les enquêtes récentes confirment que cette incitation se traduit dans une utilisation plus importante du véhicule.

La Section a également examiné le régime fiscal des voitures propres. S'il va dans le sens d'une fiscalité respectueuse de l'environnement, c'est au prix d'un effet d'aubaine important, surtout pour les premières années d'application de la mesure. Le coût budgétaire de la tonne de CO₂ évitée est particulièrement élevé, surtout pour les voitures qui émettent entre 105 et 115 gr CO₂/km.

Vers une intégration des coûts externes

Dans le fil de cette analyse et de cette évaluation, la Section recommande une action politique d'ampleur et cohérente en matière de transport. La Section considère qu'il faut aller progressivement vers la suppression du régime fiscal particulier des voitures de sociétés et aligner la taxation de l'avantage de toute nature sur celle des salaires, tant dans le chef de l'employeur que dans le chef du salarié. Le même principe s'applique aux cartes-carburant. Sur le plan économique, octroyer un régime fiscal favorable à un avantage extra-salarial concentré dans le haut de la distribution des revenus n'est ni efficace ni équitable et, comme indiqué ci-dessus, les conséquences environnementales de cette pratique sont particulièrement dommageables. L'argument de l'impact sur l'industrie automobile doit être apprécié en tenant compte de la responsabilité de celle-ci dans les émissions de CO₂ et l'impact sur l'emploi doit s'apprécier globalement, en tenant compte de la redistribution entre les modes de transport qu'entraînera l'approche recommandée par la Section.

Pour ce qui concerne les déplacements du domicile au lieu de travail, la Section recommande (a) de ne pas revenir sur le principe de la déduction de ces frais, qui constituent des dépenses à charge des salariés, (b) de maintenir les avantages octroyés pour l'utilisation des modes de transports les moins polluants, d'introduire une gradation entre les transports en commun et le co-voiturage et (c) de supprimer les avantages octroyés sans utilisation des transports en commun ou des formes de mobilité douce.

La Section recommande également de limiter l'avantage fiscal des voitures propres à celles qui émettent moins de 105 gr de CO₂/km, pour minimiser l'effet d'aubaine et réduire le coût budgétaire de la tonne de CO₂ évitée.

Pour ce qui concerne les taxes sur les véhicules, la Section recommande de les concevoir pour favoriser l'achat de véhicules plus performants du point de vue environnemental. Une approche

possible est de les moduler en fonction de l'écoscore et du type de motorisation. Cette modulation ne peut conduire à octroyer des bonus.

Pour ce qui concerne l'utilisation des transports, la Section a écarté, dans le deuxième chapitre, une intégration généralisée des coûts externes dans les carburants. La Section considère que la tarification au kilomètre est un instrument beaucoup plus performant : elle est perçue là où les nuisances sont générées, ce qui n'est pas nécessairement le cas lors de la taxation des carburants, ceux-ci pouvant être achetés à l'étranger. Cet argument est particulièrement pertinent pour le transport de marchandises puisque le transit, dont l'importance est en forte augmentation, échapperait très vraisemblablement à l'intégration des coûts externes si celle-ci se faisait dans le prix des carburants. De plus, la tarification au kilomètre traite sur le même pied les transporteurs nationaux et étrangers et évite donc le problème de compétitivité. Un autre argument en faveur de la taxation au kilomètre parcouru est la possibilité de la moduler en fonction des caractéristiques pertinentes du véhicule et de faire la distinction entre heures creuses et heures de pointe. Dès lors que cette taxation intégrerait les émissions de CO₂, il n'est plus nécessaire de limiter la déductibilité des frais de déplacements sur base de ce paramètre et on peut en revenir à une déductibilité générale de 75%.

La Section est bien consciente que l'instauration d'une telle taxation au kilomètre parcouru est plus difficile à mettre en œuvre pour le transport de personnes. Les développements technologiques devraient toutefois la rendre praticable à un coût raisonnable dans un horizon de temps assez proche. A court terme, une option intermédiaire consisterait à accroître la taxation des carburants en maintenant une différenciation entre diesel privé et diesel professionnel, et à traiter la problématique des congestions dans le cadre d'une politique de mobilité plus large encourageant l'utilisation des transports en commun.

Le résidentiel : des performances énergétiques à améliorer

Le parc immobilier belge est assez ancien : plus d'un tiers des logements sont antérieurs à 1945 et un tiers seulement est postérieur à 1991. C'est à Bruxelles et en Wallonie que les logements sont les plus anciens et en Flandre qu'ils le sont le moins. L'ancienneté du parc immobilier rend son degré d'isolation largement tributaire des travaux de rénovation. Pour ce qui concerne le degré d'isolation des habitations, le double vitrage est largement répandu mais l'isolation des murs et des sols est rare. L'isolation des toits est assez répandue en Flandre. Dans son dernier examen environnemental de la Belgique, l'OCDE note que notre parc immobilier accuse souvent une performance énergétique médiocre.

La fiscalité immobilière ne prend pas en compte les facteurs environnementaux. Ceci vaut pour les différents éléments qui la composent, qu'il s'agisse des taxes sur l'acquisition, sur la détention ou sur les revenus générés par le patrimoine immobilier ou encore des incitations fiscales qui encouragent l'accession à la propriété. A côté du régime général de la fiscalité immobilière se sont développés des incitants spécifiques pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie. Cette dépense fiscale est devenue, en quelques années, une des plus importantes après celles relatives à la maison d'habitation et à l'épargne à long terme. Si ceci traduit une conscientisation de la population au sujet de la nécessité d'économiser l'énergie, cela ne nous dispense nullement – au contraire – d'une analyse de l'efficacité environnementale de cette disposition.

L'examen de l'ensemble des dispositions fiscales touchant le logement met d'abord en évidence un problème de cohérence. On constate que les coûts externes ne sont pas intégrés dans la tarification de l'énergie, qu'on encourage l'accession à la propriété indifféremment de la performance énergétique de l'habitation et qu'on subsidie ensuite – tant par aides fiscales que par aides directes régionales – les investissements économiseurs d'énergie. Cette façon de procéder est probablement une des façons les plus onéreuses de réduire les coûts externes. A l'inverse, intégrer ceux-ci dans les vecteurs énergétiques, comme la Section le propose ci-dessus, engendre

des recettes fiscales supplémentaires et accroît la rentabilité privée – c'est-à-dire hors aides publiques - des investissements économiseurs d'énergie.

L'examen des dispositions incitatives actuelles met en outre en évidence un problème de hiérarchisation. Les actions qui ont les taux d'aide les plus élevés ne sont pas nécessairement celles qui ont l'efficacité environnementale la plus élevée. Au contraire, les mesures qui ont le plus d'effet sur la performance énergétique de l'habitation ne sont pas éligibles aux aides fiscales ou ne le sont que depuis peu et à titre temporaire dans le cadre du plan de relance, tandis que des mesures moins performantes sont massivement subsidiées. A titre quasi-anecdotique, l'inclusion de l'entretien des chaudières dans la liste des dépenses éligibles a toutes les caractéristiques du gaspillage de fonds publics : on incite à faire ce qui est quasi-obligatoire, l'efficacité environnementale est très réduite et l'avantage fiscal a été capté au moins partiellement par les prestataires en hausse de prix. A l'autre extrême des améliorations de performance énergétique, opter pour une maison passive lors de la construction d'une maison d'habitation est un investissement rentable hors aides publiques, ce qui rend celles-ci inutiles.

Comme en matière de transport, les propositions de réforme de la Section constituent un tout dont la désintégration enlèverait la cohérence. Ces propositions s'appuient en premier lieu sur l'intégration des coûts externes dans le prix des différents vecteurs énergétiques. A ce premier signal-prix, la Section en ajoute un autre sur le marché immobilier. La Section recommande de rendre obligatoire non seulement le certificat énergétique mais aussi l'audit énergétique pour toutes les transactions sur le marché secondaire et de faire du premier une annexe obligatoire de tout contrat de bail sur le marché locatif privé. Ces mesures ont un double but : d'abord, elles visent à assurer une meilleure information des parties contractantes sur la performance énergétique de l'habitation dont elles envisagent l'achat, la vente ou la mise en location. Ce faisant, le prix du marché devrait logiquement intégrer une décote ou une surcote qui constitue un deuxième signal-prix en faveur de l'intégration des coûts externes. La mesure proposée est en quelque sorte un bonus/malus dont la fixation est laissée au marché.

A côté de ces deux canaux d'intégration des coûts externes aux prix, la Section prône, pour les nouvelles constructions, la poursuite de la politique de normes. Les incitants fiscaux sont alors logiquement limités aux habitations existantes et la Section considère qu'ils ne sont justifiés du point de vue environnemental que dans la mesure où ils concernent la réalisation de dépenses souhaitables du point de vue collectif mais qui n'auraient pas lieu en leur absence. Ceci signifie qu'un investissement rentable hors aides publiques – dans un contexte où les coûts externes sont intégrés dans les prix - n'a plus besoin d'aides. Les pouvoirs publics doivent également développer les instruments qui permettent aux ménages à bas revenus de surmonter les contraintes financières qui les empêchent de réaliser les investissements économiseurs d'énergie. Les instruments adéquats sont non-fiscaux (facilités de financement, tiers-investisseur).

Pour être mise en œuvre, cette politique requiert un haut niveau d'information des citoyens. Assurément, nous n'en sommes pas encore là. La Section considère cependant qu'il faut améliorer l'information et non pas compenser l'information imparfaite par des aides fiscales au sujet desquelles il faut de toute façon informer. Elle recommande également que les aides soient attribuées en suivant l'ordre de priorité donné par les audits énergétiques.

La Section est bien consciente que certaines de ces recommandations vont bousculer des habitudes et des intérêts particuliers bien établis et qui seront assurément défendus. Les habitudes en question sont précisément celles qui nous ont amenés là où nous sommes. Il en est de même de la préservation des intérêts particuliers. Il est temps d'y substituer l'intérêt général et surtout l'intérêt des générations futures.

La Section n'a pas la prétention d'avoir examiné le sujet de manière exhaustive, tant au niveau du choix des thèmes que de l'analyse qui y est développée. L'angle d'analyse était essentiellement celui des émissions de CO₂. D'autres types d'émissions – dont le cas particulier du diesel - n'ont pas été traités. Dans le domaine retenu, nous nous sommes limités à examiner, pour trois domaines particuliers mais particulièrement importants, comment l'instrument fiscal devrait être intégré dans une politique environnementale qui permette à la Belgique de remplir ses engagements internationaux et d'apporter ainsi sa modeste contribution à un mode de vie plus respectueux de l'environnement et du bien-être des générations futures.

Chapitre 1

Le cadre de réflexion

Ce premier chapitre décrit le cadre de réflexion dans lequel le rapport s'organise.

Il convient d'abord de préciser ce qu'on entend par fiscalité environnementale et le rôle que la fiscalité peut jouer dans la politique environnementale : elle n'est pas le seul instrument disponible et il convient d'examiner d'abord dans quels domaines elle a un avantage comparatif sur d'autres instruments et, a contrario, dans quels domaines l'utilisation de l'instrument fiscal semble moins indiqué. Dans cette problématique, la notion de coût externe est centrale et mérite d'être explicitée.

La place de la fiscalité dans le policy mix étant ainsi précisée, il convient alors de préciser l'objectif à poursuivre. Ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'objectif retenu en priorité est d'ordre allocatif. En faisant ce choix, la Section est bien consciente que les recommandations qui vont en découler peuvent être en conflit avec d'autres objectifs socio-économiques, dont la compétitivité et la redistribution : ce premier chapitre discutera également comment traiter ces conflits d'objectifs. Une fois l'objectif précisé, se pose la question du « comment » : il s'agit de discuter différentes options pour l'utilisation de l'instrument fiscal.

Le deuxième paragraphe fait le point sur l'utilisation de la fiscalité environnementale en Europe. Nous traitons ensuite du cadre institutionnel. Celui-ci doit en effet être pris en compte pour retenir les thèmes de travail de la Section. Ceux-ci sont présentés dans le quatrième paragraphe. Le cinquième et dernier paragraphe traite du cadre budgétaire d'une « réforme fiscale verte ».

1. La fiscalité dans le policy mix environnemental

1.1. *Qu'entend-on concrètement par fiscalité environnementale ?*

Le concept de fiscalité environnementale peut sembler assez flou : dans les discussions courantes, il intègre à la fois des taxes récentes, pour lesquelles l'objectif environnemental est explicite et a même été à la base de leur création. C'est le cas des « écotaxes » chez nous, des taxes sur les émissions de CO₂ dans les pays nordiques ou encore de taxes sur les pesticides ou autres produits dont l'utilisation génère des nuisances environnementales. Ce concept intègre aussi toutefois des impôts beaucoup plus anciens, qui existaient donc bien avant que ne prenne corps le débat sur l'utilisation de l'instrument fiscal dans la politique de l'environnement : c'est le cas des taxes sur les véhicules – à l'exception de l'eurovignette qui est plus récente – ou encore des accises sur les carburants. Ces impôts ont longtemps eu une motivation budgétaire et ils la conservent au moins partiellement. Ceci n'empêche pas qu'ils puissent être utilisés dans une optique environnementale.

Un consensus s'est dégagé, au niveau international, autour d'une définition de la fiscalité environnementale qui a été reprise notamment par la Commission européenne et par l'OCDE. Celle-ci parle de « taxes liées à l'environnement » (« *environmentally-related taxes* ») et définit comme celles-ci comme **les paiements obligatoires, faits aux administrations publiques, sans contrepartie directe, qui sont établis sur des bases qui sont considérées comme étant**

d'une importance particulière du point de vue environnemental (1). Une variante plus stricte de cette définition la limite aux taxes basées sur les quantités ou d'autres caractéristiques physiques des produits concernés, ce qui exclut clairement la TVA sur ces produits. C'est ainsi qu'EUROSTAT a pris pour définition « une taxe dont l'assiette est une unité physique – ou une « proxy » de celle-ci, d'un bien qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement.

Cette définition de consensus exclut donc clairement les redevances et nous garderons cette optique dans le présent rapport. Nous étendrons par contre le champ d'analyse aux incitants fiscaux qui ont pour but de promouvoir des comportements favorables à l'environnement.

Qu'il s'agisse de taxer des biens ou des activités d'une importance particulière du point de vue environnemental ou d'inciter à des comportements plus favorables pour l'environnement, l'instrument a la particularité d'agir sur les prix et donc de modifier le fonctionnement du marché. A ce titre, il fait partie des instruments économiques.

1.2. Choix entre instruments économiques et instruments réglementaires

On peut en effet diviser les instruments de politique environnementale en plusieurs catégories dont les deux principales sont les instruments économiques et les instruments réglementaires. Les premiers, dont l'instrument fiscal fait partie, ont pour caractéristique essentielle de faire appel aux mécanismes de marché. Ils corrigent les prix du marché en y intégrant les coûts externes (2) ou une approximation de ceux-ci pour faire en sorte que les agents économiques prennent en compte dans leurs décisions de production et de consommation les retombées de celles-ci sur la collectivité. Les instruments réglementaires ne corrigent pas les prix : ils imposent des critères qualitatifs (normes) ou quantitatifs (plafonds) sur la production de certains biens ou services pour faire en sorte que les retombées environnementales soient prises en compte. D'autres instruments, dont les campagnes d'information, ne modifient pas les prix et n'imposent pas de normes. Ils sont toutefois proches des instruments économiques en ce sens qu'en améliorant l'information des agents économiques, ils permettent une meilleure prise en compte par le marché des effets externes.

Les instruments économiques visent donc à corriger le fonctionnement du marché, plus exactement à l'améliorer : dans leur version la plus pure, en intégrant les coûts externes aux mécanismes de marché, ils optimisent le fonctionnement de l'économie marchande. Il n'est donc pas étonnant qu'ils soient devenus, depuis plus d'une décennie, les instruments considérés par les économistes comme les plus appropriés. L'analyse de leur fonctionnement qui est faite ci-après est volontairement théorique et épurée. Elle suppose que les coûts externes sont mesurables et connus. Nous aurons l'occasion, dans la suite de ce rapport, de discuter comment appliquer les conclusions qui se dégagent de l'analyse théorique.

La théorie économique reconnaît habituellement aux instruments économiques quatre avantages : une efficacité statique, une efficacité dynamique, la génération d'une recette au profit du gouvernement et une mise en œuvre plus simple en comparaison avec les instruments réglementaires. Les principaux inconvénients proviennent des retombées sur la compétitivité et sur la distribution des revenus, mais ceux-ci ne sont pas nécessairement spécifiques aux instruments économiques.

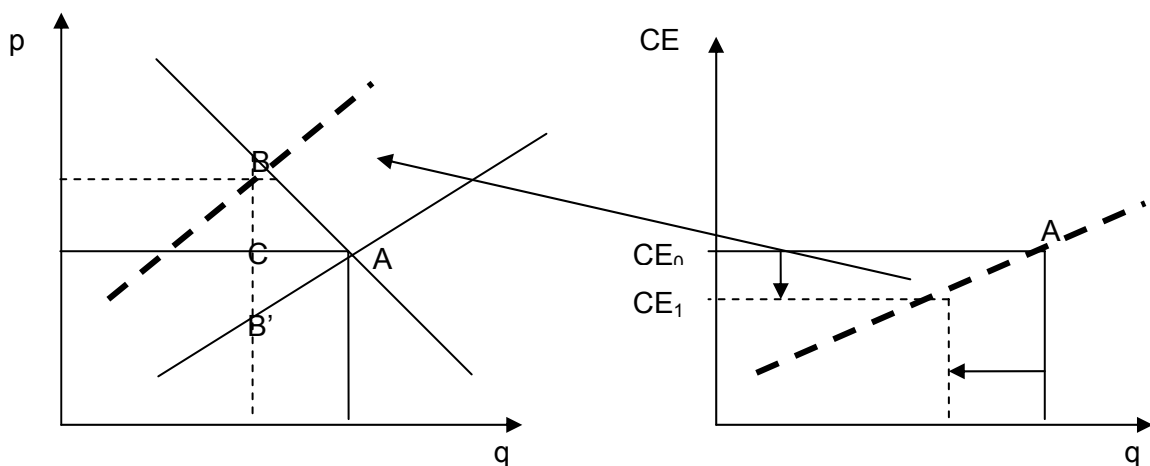
1 Nous reprenons la définition mentionnée dans la base de données de l'OCDE sur la fiscalité environnementale; « *taxes as any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax-bases deemed to be of particular environmental relevance* ». <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/index.htm>

2 On entend par coût externe les nuisances générées par une activité économique et qui n'étant pas supportées par les agents économiques, producteurs et/ou consommateurs, qui produisent ou achètent les biens ou services concernés, sont mises à charge de la société.

1.2.1. Efficacité statique

Les instruments économiques intègrent les coûts externes dans les prix du marché et permettent ainsi d'atteindre un optimum social là où le marché laissé à lui-même ne génère qu'un équilibre privé laissant un coût social à charge de la société.

Graphique 1
L'intégration des coûts externes et l'optimum social :
le cas de la taxation d'un produit



Cette propriété est illustrée par le Graphique 1. La production d'un bien génère un coût externe CE , mesuré dans le graphique de droite. Ce coût externe est supposé ici croître de manière strictement proportionnelle aux quantités produites : en termes, formel, le coût marginal est constant. En l'absence de prise en compte de ce coût externe, le marché s'équilibre au point A, comme illustré dans la partie gauche du Graphique 1. Dans un marché concurrentiel et en l'absence d'autre forme d'imposition, le prix égalise le coût marginal du producteur et la disposition marginale à payer du consommateur mais il laisse à charge de la société un coût externe total CE_0 : c'est l'équilibre au point A.

L'utilisation d'un instrument économique permet de réintégrer le coût externe dans le prix du marché. Ceci peut se faire par une taxe ou par la vente d'un permis négociable (3). Lorsque l'instrument fiscal est ainsi utilisé, on parle de **taxe pigouvienne**. Le bien polluant est donc mis sur le marché à un prix plus élevé, incluant une taxe. Ceci provoque une diminution de la demande et le marché s'équilibre au point B. A ce nouvel équilibre le prix payé par le consommateur est égal à la somme du coût marginal privé, mesuré sur la courbe d'offre initiale, et du coût externe marginal. Il y a par ailleurs une réduction du coût externe total de CE_0 à CE_1 , suite à la réduction des quantités produites.

3 Les effets d'une taxe et de la vente d'un permis sont en effet identiques : le producteur doit payer une certaine somme, liée aux quantités de nuisances générées (le coût externe) et le bien est alors mis sur le marché à un prix plus élevé. Si le permis est distribué gratuitement, le producteur fait face à un coût d'opportunité.

La taxe pigouvienne a une particularité importante : ***elle ne crée pas de perte de bien-être.***

- Tout impôt introduit un écart entre le prix payé par le demandeur et le prix que reçoit l'offreur : ainsi le consommateur paie un bien ou un service TVA comprise mais le producteur ne reçoit *in fine* que le prix hors taxe : l'employeur paie le coût salarial mais le salarié ne reçoit que le salaire net. Cet écart de prix a pour conséquence qu'un certain nombre de transactions ne se font plus. Ainsi, l'écart entre le salaire net et le coût salarial a un effet négatif sur l'emploi ; l'impôt des sociétés renchérit le coût du capital et rend non rentables un certain nombre d'investissements qui l'auraient été en l'absence d'impôt. Ceci se traduit par une perte de bien-être (4). Si nous oublions un instant que le Graphique 1 concerne la taxation d'un bien polluant et si nous l'appliquons à un impôt classique, cette perte de bien-être correspond au triangle ABB'. Elle se décompose en une perte de profits pour les producteurs (le triangle AB'C) et une perte de bien-être (ou encore de « surplus ») pour mes consommateurs (le triangle ABC).
- Dans le cas de la taxation d'un bien polluant, cette réduction des profits des producteurs et du bien-être des consommateurs n'est que l'application du principe « pollueur-payeur » : l'impôt met à leur charge le coût externe qu'ils mettaient à charge de la société. ***Alors qu'un impôt classique perturbe le marché et crée une perte de bien-être, une taxe pigouvienne le corrige et améliore même le bien-être si l'amélioration de la qualité de l'environnement est prise en compte.***

La ***propriété d'efficacité statique*** des instruments économiques ***est assurée, que les quantités produites soient ou non réduites.*** Dans le cas extrême où la demande est totalement inélastique, il n'y a en effet pas de réduction des quantités produites et donc pas de diminution du coût externe total mais il n'en reste pas moins vrai que la charge de celui-ci est transférée de la société aux consommateurs du bien polluant, sous forme de hausse des prix. C'est l'application du principe « pollueur-payeur » et la recette provenant de la vente des permis ou de la taxe peut être utilisée à des fins plus efficaces (voir ci-après, 1.2.3.). A l'inverse, plus l'élasticité de la demande est élevée, moindre sera la recette mais plus forte sera la réduction du coût externe, qui sera alors mise à charge des producteurs en diminution de leur revenu.

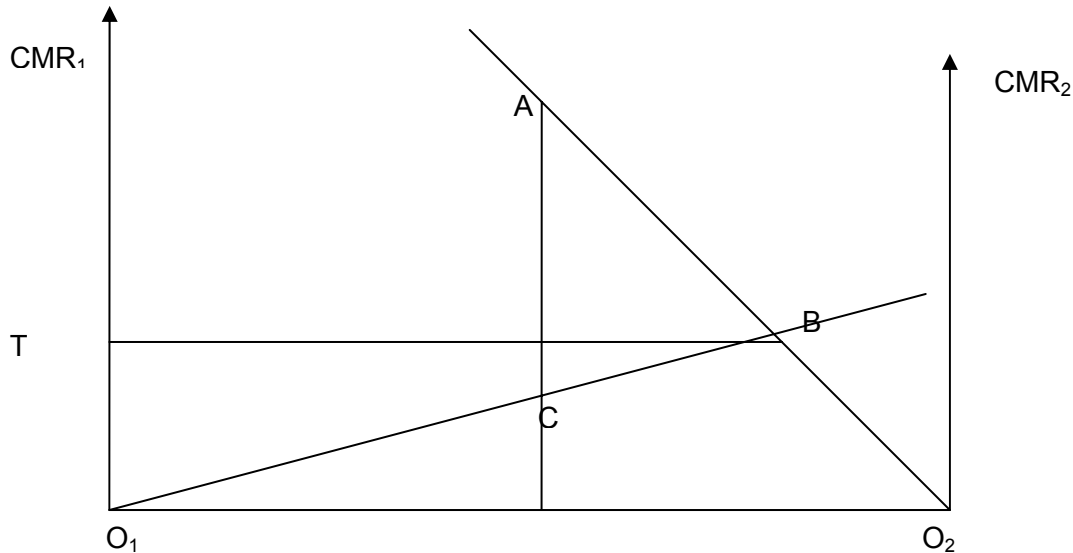
Ce raisonnement suppose toutefois que le processus de production est inchangé. Un des avantages des instruments économiques est de donner le choix aux agents économiques, ici les producteurs: soit ils ne modifient pas leur processus de production et ils paient la taxe ou le permis négociable, soit ils modifient le processus de production pour réduire ou supprimer la charge de l'instrument économique.

L'instrument économique a alors un avantage supplémentaire sur l'instrument réglementaire : dès lors que les coûts marginaux de réduction de la pollution sont différents entre producteurs, il permet une répartition optimale de l'effort de dépollution. Ceci est illustré au Graphique 2 (5).

4 Formellement, cela se traduit par le fait que la perte de surplus des offreurs et des demandeurs n'est pas intégralement compensée par la production de biens publics que permet de financer l'impôt. Il subsiste une perte de bien-être, qui est d'autant plus élevée que l'impôt est élevé et que les élasticités-prix de la base taxable sont élevées. La perte de bien-être est d'autant plus faible que l'impôt est uniforme, c'est-à-dire qu'il s'applique à toute la base taxable de manière identique.

5 L'analyse faite ici est reprise de SMITH S. (2007).

Graphique 2
L'efficacité statique des instruments économiques



L'axe horizontal mesure la réduction totale à réaliser dans une version simplifiée du marché où il y a deux producteurs. Les coûts marginaux de réduction de ceux-ci sont différents, ce qui se reflète dans les pentes différentes des courbes de coût de réduction tracées respectivement à partir de O_1 et O_2 . En introduisant une taxe ou un droit à polluer au point T, un instrument économique permet d'atteindre l'objectif au moindre coût. A l'inverse, une répartition égale entre producteurs fixerait leur contribution respective au milieu de l'axe horizontal mais à ce point, le coût marginal de réduction du producteur 2 étant nettement supérieur à celui du producteur 1, on lui impose trop de réduction de pollution par rapport à la situation optimale que l'instrument économique permet d'atteindre. Un instrument réglementaire ne permet d'atteindre le point B que si les pouvoirs publics connaissent les coûts marginaux de réduction des producteurs mais ceux-ci n'ont évidemment aucun intérêt à les révéler. Un marché de droits à polluer efficacement organisé devrait permettre, par contre, d'atteindre le point B. Une taxe le permet également, si les coûts marginaux de dépollution sont connus. Le triangle ABC mesure le gain d'efficacité statique provenant du recours aux instruments économiques. Celui-ci est d'autant plus important que les coûts marginaux de réduction sont différents d'un producteur à l'autre.

1.2.2. Efficacité dynamique

Le deuxième avantage des instruments économiques est d'assurer une efficacité dynamique. Ils donnent en effet aux agents économiques une incitation permanente à réduire les dommages environnementaux. A l'inverse, les instruments réglementaires permettent d'atteindre un objectif donné mais n'iront pas au-delà. On peut illustrer cette particularité des instruments économiques en prenant l'exemple du transport. L'utilisation de l'instrument réglementaire se traduira par des normes de produits, par exemple sur les rejets de différentes substances dans l'atmosphère par les véhicules. Ces normes encourageront l'innovation : les firmes seront encouragées à produire à moindre coût des véhicules qui satisfont aux normes imposées. Mais une fois l'objectif atteint, l'incitation à aller plus loin disparaît. A l'inverse, si on opte pour une taxe basée sur les rejets des substances nocives, l'incitation à minimiser celles-ci est permanente. Si la taxe a un effet sur les comportements, on ira donc plus loin en matière d'efficacité environnementale avec un instrument de marché qu'avec un instrument réglementaire.

1.2.3. Génération de recettes publiques

Le troisième avantage des instruments économiques est leur potentiel de recettes, qu'elles soient fiscales ou qu'elles proviennent de la vente des permis négociables par les autorités publiques.

Ces recettes sont prélevées sur les surplus des producteurs et des consommateurs. En l'absence d'intervention publique, le surplus de ceux-ci est en fait un « *windfall profit* » à charge de la société qui assure le coût de la dépollution. L'instauration d'une taxe ou d'un droit à polluer permet au gouvernement de récupérer ce *windfall profit* et de l'utiliser à des fins plus efficaces, notamment en réduisant d'autres impôts créant des distorsions.

C'est ici que réside la justification théorique du « double dividende » d'une réforme fiscale qui consiste à instaurer des taxes environnementales intégrant les coûts externes et à utiliser le produit pour réduire le coin fiscal sur les salaires ou encore l'impôt des sociétés.

1.2.4. Différenciation géographique des coûts externes

Les instruments économiques sont moins efficaces lorsque les dommages environnementaux varient fortement en fonction des sources individuelles : pour qu'ils soient pleinement efficaces, il faudrait alors pouvoir les différencier en fonction de celles-ci. Ainsi, la pollution d'une rivière génère d'autant plus de dommage qu'elle a lieu en amont. Les problèmes locaux de pollution génèrent d'autant plus de dommage que la zone concernée a une densité de population élevée.

Il est toujours possible de différencier le prix imposé par la taxe ou la vente du permis à polluer mais cela se fera au détriment d'une complexité accrue et d'une charge administrative plus importante.

1.2.5. Qu'en est-il de l'évaluation des coûts externes ?

Les avantages de l'instrument fiscal reposent donc sur la connaissance des coûts externes. L'évaluation de ceux-ci a donné lieu à une littérature assez vaste dont nous ne pouvons rendre compte ici. Nous nous limiterons à mentionner dans l'encadré ci-après quelques exemples qui indiqueront au lecteur non initié que les coûts externes sont chiffrables, moyennant bien sûr certaines approximations, ce qui laisse toute sa pertinence à l'utilisation de l'instrument fiscal en politique environnementale. Les recherches effectuées pour évaluer les coûts externes indiquent également des facteurs de différenciation, par exemple en distinguant pour le transport routier les coûts externes aux heures de pointe et aux heures creuses.

Il n'est évidemment pas possible de mesurer le coût externe de chaque activité économique particulière. Les recherches existantes donnent toutefois des ordres de grandeur et indiquent par là l'enveloppe financière dans laquelle la fiscalité environnementale peut se situer en visant l'intégration des coûts externes. On peut en déduire, par exemple, le coût externe de l'émission d'une tonne supplémentaire de CO₂ par rapport à un scénario de référence donné, ou encore le coût externe de l'utilisation de la voiture en heure de pointe ou en heure creuse, le coût externe marginal d'une tonne/kilomètre pour le transport de marchandises etc...

Une taxe pigouvienne pure, dont le montant est égal au coût externe marginal, est effectivement difficile à concevoir dès lors qu'il subsiste sur le chiffrage des coûts externes des marges d'erreur inévitables. Les méthodes d'évaluation sont cependant suffisamment fiables pour donner une orientation claire, également sur le plan quantitatif. Il serait en fait plus exact de parler alors d'une fiscalité d'orientation pigouvienne. Même si celle-ci ne peut correspondre à l'épure théorique, elle en garde cependant les avantages vu qu'elle applique de toute façon le principe pollueur-payeur, ne fût-ce qu'imparfaitement, et/ou qu'elle oriente les comportements des agents économiques dans une direction permettant d'accroître le bien-être collectif.

Quelques exemples des méthodes d'évaluation des coûts externes

Une étude récente (BRECHET e.a., 2009) évalue les coûts externes provenant des nuisances sonores autour de l'aéroport de Bruxelles National. La méthode retenue est celle des prix hédoniques. Celle-ci consiste à choisir un marché de substitution, en l'occurrence le marché immobilier, pour révéler l'importance que les individus attachent au calme. A l'aide de méthodes économétriques, cette méthode permet de distinguer la contribution de différents attributs dans le prix d'une maison, tant pour les attributs positifs (superficie, nombre de pièces, présence d'un jardin, proximité d'une école, de commerces ou d'espaces verts) que pour les attributs négatifs dont les nuisances sonores font partie. Celles-ci ont évidemment un impact négatif qui se traduit par une décote sur le prix des maisons. Les auteurs calculent alors un taux de dépréciation du prix de vente par unité de bruit supplémentaire, ce qui permet d'exprimer en termes monétaires la perte de bien-être subie. Celle-ci est passée de 32 millions € en 2000 à 10 millions € en 2005, la nuisance ayant été fortement réduite dans la zone la plus bruyante.

Les coûts externes du transport ont été largement étudiés notamment par MAYERES, PROOST ou encore par le Bureau fédéral du Plan (BFP). Les coûts externes du transport comprennent non seulement des coûts environnementaux, mais aussi le coût des accidents et des coûts de congestion. MAYERES e.a. (2001) ont chiffré ceux-ci pour la Belgique. Les coûts environnementaux sont chiffrés sur base d'une approche harmonisée au niveau européen (Damage function approach, European Externe method). Celle-ci inclut les impacts de la pollution de l'air sur la santé humaine et les récoltes ainsi que les effets du réchauffement climatique. Les impacts du bruit sur la santé humaine ne sont pas pris en compte. Les coûts externes des accidents comprennent les soins médicaux et pertes de revenus, qui sont aisément mesurables, mais aussi le coût à attacher à la perte de la vie ou au handicap, dont l'évaluation est beaucoup plus délicate. MAYERES e.a. ont réduit l'incertitude en combinant plusieurs méthodes de « stated preferences » dans une enquête sur la population flamande. Le coût de congestion se mesure par la valeur des heures perdues, en tenant compte de leur distribution de probabilité. Le coût externe total est alors estimé à 3,6 milliards € par an, soit 1,6 point de PIB, dont 69% pour les voitures particulières, 25% pour les poids lourds et 5% pour les autocars et autobus. Dans les exercices de modélisation effectués par le BFP (HERTVELDT e.a. 2007), les coûts de congestion sont estimés en prenant une valeur du temps fondée sur des études européennes. La valorisation monétaire des dommages causés par les émissions est basée sur le projet européen HEATCO. Les coûts externes tels que mesurés par le BFP n'incluent pas les accidents.

1.2.6. Les retombées en matière de compétitivité et de redistribution des revenus

Les instruments économiques ont pour effet de renchérir les prix, dès lors que les entreprises n'ont pas la possibilité de supprimer totalement le fait générateur de la taxe par des modifications technologiques. Il en résulte deux types de problèmes, provenant des impacts négatifs sur la compétitivité et sur la distribution des revenus, qui demandent des arbitrages.

COMPETITIVITE

Le problème de compétitivité est assurément très délicat pour une économie très ouverte comme la Belgique. A court terme et à technologie inchangée, la hausse de prix résultant d'une taxation de la production ou de l'achat de permis négociables se traduit par une perte de compétitivité pour les producteurs nationaux. La seule façon d'éviter la perte de compétitivité est d'appliquer les instruments économiques de manière horizontale, en traitant de manière similaire tous les concurrents.

La taxation du transport routier permet d'expliquer cette problématique. Dans l'environnement réglementaire actuel, les transporteurs étrangers peuvent prester des services sur le territoire belge : le cabotage est autorisé. Si l'intégration des coûts externes se fait par une taxation accrue du véhicule, les transporteurs qui immatriculent leur véhicule à l'étranger bénéficient alors d'un avantage compétitif sur les producteurs nationaux et l'efficacité environnementale s'en trouve réduite. Le même effet peut se produire si l'intégration des coûts externes se fait par une taxation

accrue des carburants : les transporteurs étrangers auront en effet davantage de possibilités que les transporteurs nationaux de s'approvisionner dans des pays n'intégrant pas, ou moins, les coûts externes dans la taxation du carburant. Par contre, l'intégration des coûts externes dans une redevance kilométrique est une solution horizontale pour autant qu'elle s'applique sur une zone suffisamment large pour être incontournable.

Dans le cas de l'industrie, la taxation au lieu de production peut sembler préférable du point de vue environnemental : c'est le lieu de production des nuisances et les producteurs étant moins nombreux que les consommateurs, le coût administratif de la mise en œuvre de la fiscalité environnementale sera plus faible. Ce raisonnement ne tient plus si la production peut être délocalisée vers des pays où la fiscalité environnementale n'est pas appliquée. Il y a alors une double perte : moins d'activité économique dans le pays qui a introduit la fiscalité environnementale et globalement maintien de la pollution. Même si la délocalisation n'a pas lieu, les mêmes conséquences peuvent se produire par un autre biais : l'introduction de l'impôt environnemental crée un désavantage compétitif par rapport aux produits importés qui ne sont pas soumis à cet impôt. La détérioration des prix relatifs se traduit par une perte d'activité économique sans gain environnemental.

Plus globalement, le report de la charge de l'instrument économique de la production vers la consommation permet de résoudre le problème de compétitivité. Si les nuisances sont générées par la production, cela se fera toutefois au détriment de l'efficacité environnementale : ce qui est produit dans le pays et exporté ne sera pas concerné par l'application de l'instrument économique mais continuera à générer des coûts externes. Nous reviendrons sur cette question ci-après (6), ainsi qu'au fur et à mesure de l'approfondissement de l'analyse et de la formulation de nos recommandations dans les chapitres ultérieurs.

Il est toujours possible, dans un horizon de temps plus long que le court terme, de changer de technique de production en favorisant une technique non polluante, qui permet d'éviter la taxe. L'entreprise a intérêt à le faire dès lors que le coût de l'investissement dans la nouvelle technologie est inférieur aux retombées négatives de la taxe. Le problème de compétitivité est donc moins préoccupant dans une optique dynamique. Il peut alors être résolu en annonçant la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale dans un délai qui permet aux entreprises de s'adapter en investissant dans des technologies propres. Il n'y a alors plus de conflit d'objectif : au contraire, la politique fiscale octroie un « first mover advantage ».

DISTRIBUTION DES REVENUS

Le recours aux instruments économiques pose également un problème d'ordre social dès lors qu'ils accroissent le prix de biens qui ont un poids relatif plus important dans la consommation des personnes à bas revenus. Ce problème peut être rencontré par des compensations monétaires qui ne font pas disparaître le signal de prix introduit par l'utilisation des instruments économiques : exempter les bas revenus résout le problème social de façon inefficace du point de vue de l'environnement tandis que les compenser maintient l'efficacité de la politique environnementale tout en réduisant les conséquences sociales négatives. Nous reviendrons également sur cette question ci-après (7).

6 Voir ci-dessous, pages 25 et suivantes.

7 Voir ci-dessous, pages 31 et suivantes.

1.2.7. Conclusion

La Section considère que les instruments économiques offrent un certain nombre d'avantages par rapport aux instruments réglementaires et qu'il convient donc, autant que possible, de recourir aux premiers plutôt qu'aux seconds. La pertinence des instruments économiques repose sur la connaissance des coûts externes. Celle-ci reste entourée de zones d'incertitude mais on dispose de suffisamment d'évaluations fiables qui indiquent une direction et une enveloppe financière. Ce principe général de préférence pour les instruments économiques est à moduler en fonction des circonstances particulières. Il convient également de prendre en compte les conséquences de l'utilisation des instruments économiques sur la compétitivité et sur la distribution des revenus par des politiques appropriées en minimisant les retombées négatives de celles-ci sur l'efficacité environnementale de la politique mise en œuvre.

1.3. Fiscalité et permis négociables

La préférence pour les instruments économiques laisse ouvert le choix entre l'instrument fiscal et les permis négociables.

Ces deux instruments ont, sur le plan théorique, des propriétés largement similaires: ils permettent tous deux d'intégrer les coûts externes. Ainsi, si nous revenons au Graphique 2 (8), une taxe d'un montant T amène un niveau d'émission Q et le même objectif peut être atteint par un système de permis négociables. Dans les deux systèmes, les entreprises ont intérêt à réduire la pollution si le coût marginal de réduction est inférieur au montant T et le coût total de cette réduction sera le même (9).

La similarité repose toutefois sur des hypothèses assez restrictives, notamment un marché concurrentiel pour les permis négociables, une information parfaite du régulateur ou encore l'absence de coûts de transaction pour les permis négociables et de coût d'administration de la taxe.

Lever ces hypothèses supprime l'équivalence parfaite entre les deux instruments. Ainsi, en l'absence d'information parfaite, les pouvoirs publics ne peuvent fixer directement le montant de la taxe au niveau optimal (T sur le Graphique 2) et dans de telles circonstances un marché concurrentiel de permis négociables est préférable à une taxe.

En situation d'information imparfaite – ce qui est le cas dans la réalité – une différence importante existe entre la taxe et les permis négociables : ces derniers garantissent un résultat en termes de réduction de la pollution, mais à un coût marginal de réduction incertain, tandis que la taxe met une limite sur le coût marginal de réduction mais ne garantit pas un résultat en termes de réduction de la pollution. On peut en déduire que la taxe sera préférable si le coût marginal de réduction de la pollution croît plus vite que les dommages marginaux résultant de la même pollution : dans une telle situation, il y a intérêt à mettre une limite supérieure au coût marginal de réduction, ce que la taxe fait mais ce que le système de permis négociable ne fait pas. Ce dernier serait préférable dans la situation inverse (10).

8 Voir ci-dessus, page 19.

9 Ces propriétés théoriques valent que les permis négociables soient vendus ou distribués gratuitement. Si les permis sont vendus, par exemple par un mécanisme d'enchères, le produit de la vente est égal à la recette de la taxe dans l'hypothèse d'une utilisation de l'instrument fiscal.

10 Voir SMITH S (2007), pp. 11-12.

Les modalités d'attribution des permis ont également un rôle. Des permis gratuits n'intègrent pas le principe pollueur-payeur lors de leur attribution. Une fois le marché en fonctionnement, le signal-prix a de toute façon un effet, que l'allocation initiale ait été gratuite ou payante. Dans le premier cas, l'effet prend la forme d'un coût d'opportunité qui incite des entreprises participantes à réduire les émissions tant que cette opération est rentable compte tenu du prix du marché. Les quantités allouées initialement ont une importance : si elles dépassant le montant des émissions en scénario de référence, le prix du marché sera trop bas et le signal-prix en sera d'autant amoindri.

Un autre critère de choix important est le coût de mise en œuvre des régimes. Un marché de permis négociables est difficilement praticable entre les ménages, ou plus globalement lorsque les sources de pollution sont en très grand nombre. La participation de chaque agent au marché a en effet un coût fixe, ce qui rendrait le coût administratif lié à l'organisation et la participation au marché très élevé. Pour que le marché soit efficace, il faut toutefois qu'il ait une certaine profondeur, donc qu'il y ait un nombre suffisant d'intervenants sur le marché. S'il existe seulement quelques producteurs, les échanges ne seront pas assez fréquents sur le marché pour assurer sa liquidité et le prix ne sera pas un prix de concurrence. Il y a une taille optimale pour un marché du permis négociables.

Les systèmes de permis négociables mis en place concernent essentiellement des grandes entreprises et débordent des frontières nationales. C'est un moyen d'avoir la taille critique en évitant des coûts administratifs importants.

Compte tenu des avantages respectifs de la fiscalité et des permis négociables, **la Section privilégie l'instrument fiscal pour des politiques qui concernent les ménages ou un très grand nombre de petites entreprises**, telles celles relatives au transport routier ou encore les pollutions provenant de la consommation domestique d'énergie et considère que, sous réserve d'un marché efficace, les permis négociables peuvent être un instrument approprié pour les entreprises les plus polluantes de taille importante.

1.4. L'objectif premier : l'allocation des ressources

Les conflits d'objectif sont fréquents en politique économique et plus particulièrement en politique fiscale. Il convient donc, ici comme dans d'autres domaines, d'opérer des choix.

La Section considère que **l'objectif premier est d'ordre allocatif** : la fiscalité environnementale doit avoir pour objectif premier d'intégrer autant que possible les coûts externes dans les décisions de production et de consommation des agents économiques.

Elle marque donc sa préférence pour les taxes pigouviennes par rapport aux taxes d'approximation (11).

Cette préférence pour les taxes pigouviennes ne signifie pas nécessairement que les recettes de la taxe seront fortement affectées par des modifications de comportement. La taxation pigouvienne d'un bien dont la demande est inélastique – au moins à court terme - produit une recette et assure l'intégration des coûts externes. L'existence d'une recette fiscale importante ne signifie donc pas que l'objectif allocatif n'est pas prioritaire.

Le choix de l'objectif allocatif **peut avoir une influence positive sur l'acceptabilité des taxes**. Il a en effet pour corollaire une motivation environnementale explicite. Celle-ci permet que la taxe soit perçue par la population d'une manière plus positive qu'un impôt supplémentaire prélevé à des fins uniquement budgétaires.

11 Cette distinction est reprise de SMITH (1992).

Taxes pigouviennes et taxes d'approximation

Les **taxes pigouviennes** sont celles qui sont établies en fonction directe des coûts externes, comme illustré au Graphique 1. Elles sont donc spécialement conçues pour un objectif de fiscalité environnementale puisqu'elles visent à intégrer les coûts externes dans les prix. C'est le cas par exemple d'une écotaxe sur produit, dont le montant est calculé sur base du coût externe généré par son utilisation.

Les **taxes d'approximation** sont celles qui sont utilisées ou qui peuvent être utilisées à des fins de fiscalité environnementale, sans toutefois que leur base taxable soit en lien direct avec les coûts externes. La plupart d'entre elles sont des taxes qui ont préexisté à l'émergence de la fiscalité environnementale : c'est le cas des taxes sur les véhicules. La pertinence environnementale de ces taxes est fonction du lien avec les critères environnementaux.

Dans la pratique, il existe assurément des **cas intermédiaires** où un certain lien existe entre la base imposable et les coûts externes : ainsi, les accises sur les carburants sont fonction des quantités consommées et les coûts environnementaux le sont également.

Les taxes qui ne sont pas pigouviennes peuvent toutefois être « liées à l'environnement » : la définition de consensus de la fiscalité environnementale citée au début de ce chapitre a donc tout son sens (12).

La priorité accordée à l'objectif allocatif a également pour conséquence que ***l'utilisation de l'instrument fiscal pour encourager des comportements favorables à l'environnement*** (l'éco-subsidie) **est une solution de « second best »** (13). En effet,

- Bien qu'elles introduisent un signal de prix conforme à l'objectif environnemental, de telles politiques ne permettent pas d'intégrer les coûts externes : ceux-ci sont laissés à charge de la société. En d'autres termes, l'éco-subsidie ne permet pas d'appliquer le principe « pollueur-payeur ».
- Un éco-subsidie ne réduit le coût externe qu'indirectement, par la généralisation du comportement favorable à l'environnement.
- Son utilisation génère un coût budgétaire qui peut devoir être compensé par des impôts qui créent des pertes de bien-être alors qu'une fiscalité environnementale rapporte des recettes qui peuvent être utilisées pour réduire des impôts qui créent des pertes de bien-être.

1.5. Les conflits d'objectifs

1.5.1. Fiscalité environnementale et compétitivité

Le conflit d'objectifs entre les objectifs environnementaux et la compétitivité est présenté comme résultant des coûts supplémentaires qu'engendre l'utilisation de l'instrument fiscal au niveau de la production. Ceci revient toutefois à résumer la compétitivité à la seule question des prix relatifs, en négligeant donc tous les éléments de compétitivité structurelle.

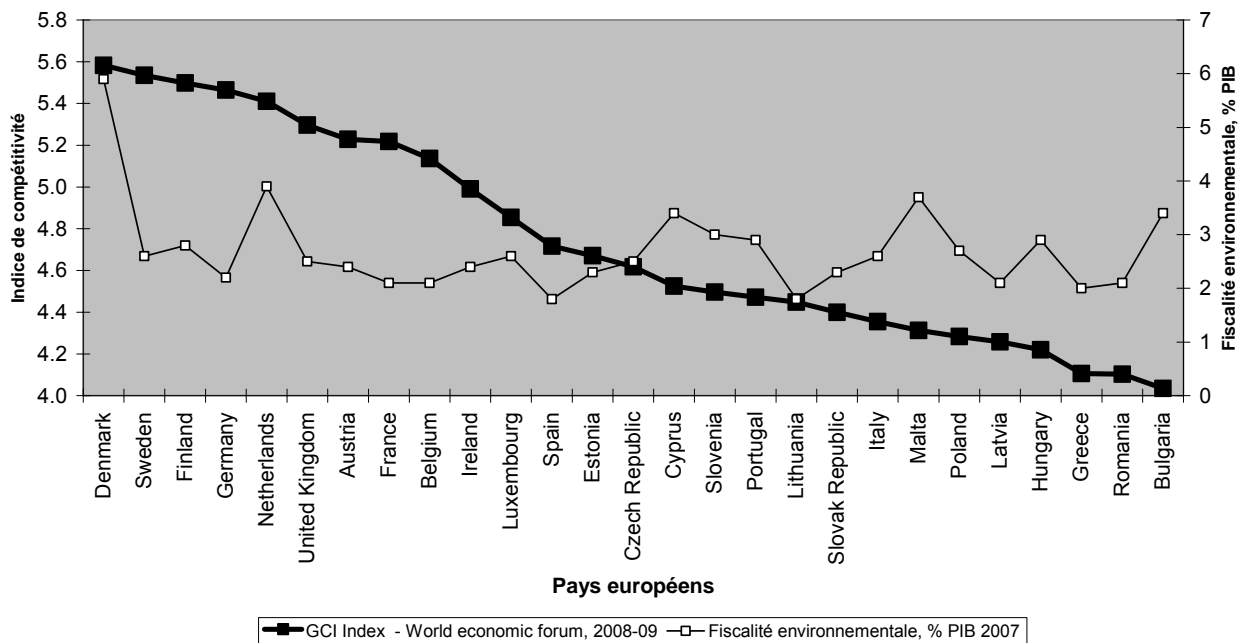
12 Voir ci-dessus page 16.

13 Le choix entre écotaxe et éco-subsidie est discuté plus amplement ci-après, pages 37 et suivantes.

La mesure de la compétitivité d'une économie est donc assez délicate : nous avons choisi ici de l'illustrer à partir d'un indicateur couramment utilisé, à savoir le « Global competitiveness Index » du World Economic Forum. Ce choix n'est nullement une caution à la méthodologie sous-jacente, par ailleurs discutable (14) : il n'est motivé que par la portée politique de cet indicateur. Le Graphique 3 compare les valeurs de cet indicateur avec les recettes de fiscalité environnementale exprimées en % du PIB (15).

Graphique 3

**Fiscalité environnementale et compétitivité
Quelle relation ?**



Source: World economic forum, European commission (2009a)

Il apparaît que globalement, telle qu'elle est organisée aujourd'hui, la fiscalité environnementale n'a pratiquement pas d'effet sur la position compétitive d'un pays : il n'y a en tout cas pas de corrélation entre les recettes de fiscalité environnementale, exprimées en % du PIB, et les indicateurs de compétitivité (16). Pour l'anecdote, notons que l'économie considérée comme la plus compétitive – le Danemark – est aussi celle où les recettes de fiscalité environnementale, exprimées en % du PIB, sont les plus élevées.

Il faut toutefois éviter de tirer trop rapidement des conclusions de ce constat. Il peut s'expliquer par le fait que, même là où elle a été largement utilisée, la fiscalité environnementale a souvent été conçue avec des exemptions sectorielles qui étaient précisément conçues pour pallier les effets négatifs sur la compétitivité, quitte à ce qu'elles soient données au détriment de l'objectif environnemental (17). On ne peut donc conclure de ce constat qu'une fiscalité environnementale

14 Voir l'analyse qui en est faite par DIDDEREN (2008), pp.105-120.

15 Source : EUROPEAN COMMISSION (2009).

16 Le coefficient de corrélation R^2 a une valeur de 0.055.

17 Voir par exemple au Chapitre 2, ci-après, les exemptions prévues par la Directive européenne ou encore les exemptions appliquées aux taxes CO₂-énergie en vigueur dans les pays nordiques.

privilégiant l'objectif allocatif – ce qui est la préférence de la Section – soit sans conséquences sur la compétitivité.

Le problème de compétitivité est essentiellement un problème sectoriel. Les secteurs les plus concernés sont logiquement les plus polluants, c'est-à-dire précisément ceux dont on attend une contribution importante dans la réduction des coûts externes.

Le problème de compétitivité n'est toutefois pas spécifique à l'instrument fiscal. Nous avons déjà souligné à plusieurs reprises la similarité entre l'impôt et la vente de permis négociables. L'utilisation de normes a également un effet sur les coûts de production. Nous passons ici en revue les différentes options possibles pour traiter le problème de la compétitivité, en nous centrant sur le cas où c'est l'instrument fiscal qui est utilisé au niveau de la production.

A. ELARGIR LE CHAMP D'APPLICATION

La première solution consiste à élargir le champ d'application des mesures fiscales, de sorte qu'elles englobent les concurrents. Concrètement, cela revient à harmoniser la fiscalité environnementale au niveau européen, ou à tout le moins à imposer à ce niveau des minima suffisamment proches des coûts externes marginaux. On objectera que l'Union européenne est elle-même une économie ouverte, mais son degré d'ouverture est nettement moindre que celui des économies qui la composent, et en particulier nettement moindre que celui de la Belgique qui est une des économies les plus ouvertes.

Cette option s'est déjà concrétisée dans deux Directives européennes : celle relative au cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (18) et celle relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures (19).

Un élargissement du champ d'application au territoire de l'Union européenne offre un autre avantage : aux limites de celui-ci figure encore des contrôles aux frontières et il existe un tarif extérieur commun. Il est alors possible de combiner une fiscalité au lieu de la production avec des ajustements aux frontières (voir ci-après en D).

Une harmonisation de la fiscalité environnementale à l'échelle de l'Union européenne requiert l'unanimité des Etats membres. Cette exigence étant particulièrement contraignante, on peut chercher à la contourner de deux façons : soit en changeant d'instrument au profit d'un qui ne requiert pas l'unanimité, soit en limitant le champ d'application à des pays entre lesquels le consensus est plus élevé et qui peuvent mettre en œuvre une procédure de coopération renforcée.

- Ni les normes de produits ni les échanges de permis négociables ne requièrent l'unanimité. Ils peuvent donc constituer une solution de rechange en cas d'échec d'une harmonisation de la fiscalité.
- Une procédure de coopération renforcée est assurément plus souple mais a deux inconvénients majeurs : le problème de compétitivité n'est que partiellement résolu et il n'existe pas de contrôle aux frontières, ni de tarif extérieur commun, aux limites géographiques de la zone de coopération renforcée.

B. EXEMPTIONS ET REDUCTIONS DE TAUX

La deuxième option possible consiste à accorder des exemptions aux producteurs qui font face à des problèmes de compétitivité ou à leur accorder des taux réduits. Du point de vue environnemental, cette option est la plus mauvaise car cela revient à s'éloigner de l'objectif

18 Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003.

19 Directive 1999/62/CE du Conseil du 17 juin 1999, modifiée par Directive 2006/38/CE du 17 mai 2006.

environnemental au nom de la contrainte extérieure : la compétitivité des producteurs nationaux sera maintenue mais l'objectif environnemental ne sera pas atteint.

Il n'empêche qu'hélas cette solution est largement pratiquée. C'est notamment le cas pour les taxes sur le CO₂ qui ont été mises en œuvre dans les pays nordiques. Plus globalement, l'OCDE recense dans sa base de données sur la fiscalité environnementale plus de 1800 cas d'exonérations sectorielles, soit parce qu'un secteur déterminé fabrique un produit bénéficiant d'une exonération, soit parce qu'il en est un important utilisateur (20). L'OCDE reconnaît toutefois que ces exonérations ne sont pas nécessairement établies pour des raisons de protection de la compétitivité. Certaines d'entre elles visent d'ailleurs tout simplement à éviter la double taxation des inputs et des outputs.

Les réductions de taux sont également largement pratiquées : en règle générale, les taxes sur l'énergie auxquelles sont assujetties les entreprises à forte intensité énergétique (sauf exonérations) sont appliquées à des taux plus faibles que dans les autres secteurs, parfois moyennant des engagements d'amélioration des performances environnementales.

Les inconvénients allocatifs des exemptions et réductions de taux peuvent être réduits en leur donnant un caractère temporaire : un horizon de temps est alors laissé aux agents économiques pour modifier leur comportement.

Lors de la mise en œuvre d'un système de permis négociables ou lors de l'introduction d'un impôt environnemental, il est possible d'exempter le montant des émissions préexistantes. La hausse des coûts de production est alors très limitée et le problème de compétitivité est largement résolu, tandis que l'incitation à réduire le niveau des émissions peut encore être contrôlée par les modalités de distribution des permis et le plafonnement de leur nombre.

C. COMPENSATION PAR REDUCTIONS D'AUTRES TAXES

La troisième option consiste à imposer une taxe environnementale sans exonérations ou réductions de taux mais à compenser les entreprises en réduisant d'autres coûts. Nous considérons ici uniquement des réductions de coûts qui sont découplées des émissions ou plus globalement des nuisances environnementales : si elles leur sont couplées, cela revient à un mécanisme d'exonération ou de réduction de taux discuté ci-dessus en B). Par rapport à ces mécanismes, le principal avantage est que l'objectif environnemental est maintenu et que le problème de compétitivité est traité « en dehors ».

Un cas bien connu consiste à utiliser le produit de la fiscalité environnementale pour réduire d'autres taxes, dont par exemple les cotisations patronales de sécurité sociale. C'est un cas d'application de la théorie du « double dividende ».

La compensation ne peut se faire que globalement. Il n'est en effet pas possible, dans le cadre des règles de concurrence en vigueur en Europe, de cibler des réductions de taxes sur certains secteurs déterminés. L'effet de la compensation sera donc distribué en fonction de la contribution des différents secteurs au rendement de la taxe qui est réduite en compensation de l'introduction de la taxe environnementale. Ainsi, sous réserve que la baisse de l'imposition du travail ait son incidence économique en réduction du coût salarial, une réforme fiscale qui compenserait une taxe basée sur les émissions de CO₂ par une réduction de l'imposition du travail aurait un effet net positif pour les secteurs intensifs en main-d'œuvre et de faible intensité énergétique et laisserait subsister un impact négatif pour les secteurs à haute intensité énergétique, et ce d'autant plus qu'ils sont peu intensifs en main-d'œuvre. Or, c'est précisément dans les secteurs à haute

intensité énergétique – où subsisterait de toute façon un impact négatif - que le problème de compétitivité se poserait.

Globalement, une réforme fiscale du type de celle qui vient d'être décrite a cependant de nombreux mérites : comme elle introduit une taxe d'orientation pigouvienne et réduit à due concurrence des taxes introduisant des distorsions, elle améliore le bien-être global (21). A un niveau plus concret, les effets négatifs sur l'emploi dans les secteurs à haute intensité énergétique pourraient être compensés par des créations d'emploi dans les secteurs bénéficiaires nets et l'impact global sur les prix devrait être très faible voir nul ; les hausses et réductions des coûts de production se compensant globalement. Il n'empêche que le problème de compétitivité sectorielle n'est pas résolu : il n'est qu'amoiné. Un gouvernement représentant l'intérêt général et qui parvient à résister aux lobbies sectoriels devrait pouvoir décider ce type de réforme.

Une compensation par une réduction des cotisations sociales pose un problème particulier, d'ordre comptable : cela revient à transférer des fonds entre deux secteurs du gouvernement. Or, l'équilibre de chacun des secteurs - la sécurité sociale et le pouvoir fédéral - a sa propre signification politique. Il est bien entendu possible d'affecter le produit de la fiscalité environnementale à la sécurité sociale, mais c'est alors celle-ci qui subit la perte financière lorsque les comportements des agents économiques s'adaptent à l'introduction de la fiscalité environnementale. Une autre solution consiste à compenser la sécurité sociale par une subvention complémentaire ou un financement alternatif accru.

D. LES AJUSTEMENTS FISCAUX AUX FRONTIERES

Les ajustements fiscaux aux frontières permettent de passer d'une taxation au lieu de production à une taxation au lieu de la consommation : les exportations sont détaxées tandis que les importations sont grevées d'une taxe équivalente à celle qui est due pour toute production sur le marché intérieur. C'est ce qui se fait actuellement en matière de TVA.

La question qui se pose est de savoir s'il est possible de procéder de la même manière pour la fiscalité environnementale et si cela est en conformité avec les règles de l'OMC. Cette question est débattue depuis de nombreuses années et on trouve dans OCDE (2006) un résumé de son état actuel, dont les considérations reprises ci-après s'inspirent très largement.

Une distinction doit être faite selon que la taxe porte sur des produits finaux (ou des intrants physiquement incorporés à des produits finaux) ou sur des intrants qui sont intégrés mais non physiquement incorporés dans les produits. Ce second cas concerne, par exemple, le montant d'une taxe CO₂ incorporée dans le prix à l'exportation d'un produit.

Pour ce qui concerne **les produits finaux et les intrants physiquement incorporés**, il existe deux catégories distinctes de produits pour lesquels des prélèvements sont autorisés au titre d'ajustements fiscaux aux frontières : les produits similaires ou les produits concurrents ou directement substituables.

- Pour ce qui concerne les produits similaires, les dispositions du GATT imposent aux membres de traiter les produits étrangers en provenance d'autres pays membres comme des produits nationaux. Si la production nationale fait l'objet d'une imposition environnementale, rien n'empêche donc que le même impôt grève les importations de produits similaires. Ceci vaut lorsque l'impôt porte sur un produit (du papier, des récipients non recyclables) mais également lorsque l'impôt porte sur un intrant incorporé dans le produit (une substance chimique déterminée par exemple).

21 Comme mentionné ci-dessus pages 17 et suivantes, une taxe pigouvienne ne crée pas de perte de bien-être tandis que les taxes qui sont réduites en compensation n'étant pas des taxes pigoviennes, cette baisse d'impôt accroît le bien-être.

- Les importations ne peuvent pas être taxées différemment des produits nationaux qui, sans leur être similaire, sont directement concurrentiels ou substituables. Il s'agit ici d'éviter le caractère protectionniste du système fiscal intérieur : un produit intérieur serait exempt de taxe alors que son substitut produit à l'étranger serait taxé. Il semble établi que lorsque deux produits remplissent la même fonction pour les consommateurs, ils sont « directement concurrentiels ou substituables » : les différences sociales ou environnementales sont considérées comme non pertinentes. Lorsque deux biens sont produits, l'un de manière respectueuse de l'environnement et l'autre pas, ils sont « directement concurrentiels ou substituables » dès lors qu'ils remplissent la même fonction pour le consommateur. Il n'est donc pas possible d'exempter le premier qui serait produit dans le pays et de taxer le second qui serait produit à l'étranger.
- Pour ce qui concerne les remises de taxes ou redevances intérieures sur les produits destinés à l'exportation, les règles du GATT interdisent de ramener le prix de vente de ce produit en dessous du prix en vigueur sur le marché intérieur et seules les taxes intérieures qui ont été effectivement perçues sur les produits peuvent faire l'objet d'une exemption (22).

On peut donc conclure à ce stade, qu'il est possible, dans le cadre des règles du commerce mondial, d'imposer un ajustement fiscal à la frontière pour un produit ou un intrant physiquement incorporé lorsque cette taxe existe pour la production sur le territoire national, et sans excéder celle-ci. Il est également possible de détaxer à l'exportation les produits qui ont subi une telle taxe lors de production sur le territoire. Par contre, il n'est pas possible de taxer à l'importation des produits qui ne seraient pas labellisés « verts » sur base de processus de production alors que les produits nationaux seraient labellisés.

La situation est beaucoup plus complexe dans **le cas des intrants qui sont intégrés mais non physiquement incorporés dans les produits**. Il y a d'abord un problème de mesure et d'administration de l'impôt. Les quantités de substances à taxer dépendent, au cas par cas, du processus de production utilisé. Juridiquement, la situation n'est pas claire. Il n'y a pas de consensus sur la question de savoir si les ajustements fiscaux aux frontières peuvent s'étendre aux taxes sur l'énergie « incorporées » dans un produit donné. Quand elle examine la question de savoir si des ajustements fiscaux aux frontières basés sur les taxes sur le carbone sont compatibles avec les règles du GATT, l'OCDE note d'une part que « *des mesures restreignant les échanges fondées sur les procédés et méthodes de production pourraient être autorisées (...) lorsqu'elles sont nécessaires à la protection de la santé et de la vie des personnes ou des animaux ou à la préservation des végétaux, ou lorsqu'elles se rapportent à la conservation de ressources naturelles épuisables* » mais d'autre part que « *il est tout à fait concevable qu'un groupe spécial de règlement des différends adopte une interprétation restrictive (...) et estimerait que l'objectif principal de l'ajustement fiscal à la frontière est de protéger l'industrie nationale, non d'atténuer les effets du changement climatique* ».

E. IMPOSER AU LIEU DE CONSOMMATION

En faisant des ajustements aux frontières, on passe d'une taxation à la production à une taxation au lieu de la consommation. Cette solution est effectivement neutre du point de vue de la compétitivité : d'une part, sur le marché intérieur, les producteurs nationaux soumis à la fiscalité environnementale ne sont plus discriminés par rapport aux producteurs étrangers ; d'autre part, à l'exportation, les producteurs nationaux ne sont plus en désavantage concurrentiel sur les marchés tiers avec des producteurs d'autres pays qui n'auraient pas mis en œuvre une fiscalité environnementale.

22 Il n'est donc pas possible d'exempter pour des taxes perçues sur l'utilisation des facteurs de production ou sur les bénéfices.

En résolvant le problème de la compétitivité, il se peut cependant que l'efficacité environnementale soit réduite. Une entreprise qui travaille pour l'exportation n'a plus aucun intérêt à réduire les coûts externes qu'elle génère : ceux-ci seront donc toujours supportés par la société. De plus, un ajustement aux frontières sur les produits importés n'a pas un effet incitatif aussi élevé sur le producteur étranger que la taxe peut l'avoir sur le producteur national et la recette de l'ajustement à la frontière revient au pays importateur, là où aucun coût externe n'existait.

F. EN CONCLUSION

Les problèmes de compétitivité que peut créer l'introduction d'une fiscalité environnementale sont d'ordre sectoriel et essentiellement de court terme. Dans cet horizon de temps, la meilleure solution est celle d'une action coordonnée au niveau de l'Union européenne, avec éventuellement des ajustements aux frontières.

Si de telles actions coordonnées ne sont pas possibles, la Section considère que les exonérations et réductions de taux sont autant que possible à éviter. Ce point de vue découle logiquement de la priorité à donner à l'objectif allocatif et la Section marque donc sa préférence pour une compensation par la réduction de prélèvements fiscaux ou sociaux qui ne sont pas liés aux émissions de CO₂. Le choix de ceux-ci devrait être fait pour maximiser le bien-être global. Les redistributions sectorielles qui peuvent en résulter ne sont que la traduction des objectifs allocatifs que la Section entend privilégier.

Au-delà du court terme, l'introduction de la fiscalité environnementale est une incitation à développer des technologies non polluantes et celles-ci permettent de réconcilier environnement et compétitivité.

1.5.2. Fiscalité environnementale et redistribution

La fiscalité environnementale peut également entrer en conflit avec la redistribution. Les taxes directement à charge des ménages et les augmentations de prix que créent les taxes sur les produits réduisent le revenu disponible réel de manière différenciée sur l'axe des revenus. Ceci vaut de manière générale, qu'il s'agisse d'une fiscalité qui soit juridiquement à charge des ménages ou non : même si l'impôt est prélevé chez le producteur, le problème de l'effet redistributif est présent dès lors que la taxe est répercutée sur les prix.

A. ACCEPTER LES CONSEQUENCES ALLOCATIVES OU APPORTER UNE REPONSE A LA REGRESSIVITE DES TAXES

On peut considérer que l'effet sur le pouvoir d'achat des ménages n'est rien d'autre que l'application du principe pollueur-payeur ; le pouvoir d'achat que perd le ménage qui subit l'effet de la taxe n'est jamais que la mise à son débit de la charge qu'il imposait avant à la société. Dans ce cas, les effets redistributifs sont considérés comme des transferts de charges parfaitement normaux au regard de l'objectif allocatif. Ceci vaut plus encore quand ils existent des alternatives respectueuses de l'environnement.

On sait par les études empiriques que ***les taxes environnementales sont généralement régressives*** : c'est en tout cas vérifié pour les taxes sur l'énergie et sur le transport qui constituent, comme nous le verrons ci-après, l'essentiel de la fiscalité environnementale. Ainsi lors de la *green tax reform* de 1998 en Allemagne, la hausse progressive des taxes frappant les carburants, le fioul, le gaz naturel et l'introduction d'une taxe sur l'électricité s'est avérée légèrement régressive, quoique moins régressive que la TVA (23). La régressivité peut être

accentuée si les ménages à bas revenus ont moins de possibilités d'effectuer des investissements économiseurs d'énergie ou s'ils bénéficient moins des aides publiques pour ces investissements.

Cette régressivité peut poser un problème politique : on se trouve donc dans une situation de conflit d'objectifs, comme c'était le cas pour la compétitivité.

B. EXEMPTER OU COMPENSER ?

Pour éviter les effets anti-redistributifs d'une taxe régressive, deux solutions sont possibles : exempter les ménages à bas revenus ou leur donner une compensation monétaire. Ces deux solutions ont des conséquences fondamentalement différentes à l'égard de l'objectif allocatif : l'exemption des ménages à bas revenus enlève le signal de prix introduit par la taxe environnementale et va donc à l'encontre de l'intégration des coûts externes tandis qu'une compensation monétaire, non liée aux quantités consommées du bien taxé, ne va pas à l'encontre des objectifs allocatifs puisqu'elle maintient le signal de prix. En soi, elle n'incite pas à modifier son comportement mais ce n'est pas son rôle, mais plutôt celui de la taxe qu'elle compense. De la priorité qu'elle a donnée à l'objectif allocatif, la Section déduit donc qu'il faut **éviter l'exemption et opter pour la compensation.**

C. REDUCTIONS D'IMPOT OU TRANSFERTS DIRECTS ?

La compensation peut se faire par l'impôt ou par des transferts directs.

Une option possible est une baisse de l'impôt des personnes physiques. C'est par exemple le choix qui a été fait aux Pays-Bas pour compenser les effets de l'introduction d'une taxe de régulation énergétique (REB) applicable à la consommation de gaz naturel et d'électricité : les taux d'imposition de la première tranche de l'impôt des personnes physiques ont été progressivement réduits de 2,5% dans le but explicite de corriger l'effet régressif de la REB.

Les modalités qui conviennent le mieux sont alors une hausse de la tranche exonérée ou un crédit d'impôt remboursable. Tant l'une que l'autre peuvent être ciblées sur les bas revenus et de ce point de vue, le crédit d'impôt remboursable a l'avantage d'atteindre les ménages non imposables, dont l'essentiel est constitué par des personnes ayant pour seul revenu les prestations sociales de base.

Plus globalement, un des avantages d'une compensation par l'impôt des personnes physiques est qu'elle peut être modulée en fonction du revenu et de la situation familiale sans coût administratif supplémentaire : l'octroi est automatique et ne requiert aucune formalité additionnelle. Il faut cependant veiller à ce que l'effet sur le revenu disponible soit immédiat et donc intégré dans le calcul du précompte professionnel. Pour les personnes non imposables, cela reviendrait à créer un précompte professionnel négatif, ce qui pourrait être assez délicat à mettre en œuvre.

Agir par l'impôt des personnes physiques n'est pertinent que si le facteur explicatif principal de la distribution de la taxe environnementale est le revenu ou un autre facteur qui peut être capté dans les modalités d'établissement de l'impôt des personnes physiques. A l'inverse, si les effets de la taxe environnementale sont très dispersés à niveau de revenu identique, l'utilisation de l'impôt sur le revenu pour l'octroi de la compensation financière peut poser un important problème de ciblage. Or, il semble que ce soit le cas d'après certaines études empiriques (24).

24 Selon DRESNER et EKINS (2006), c'est bien le cas pour les émissions de CO₂ dans le secteur résidentiel au Royaume-Uni. Ils en concluent que des mécanismes de compensation utilisant le système d'impôt et de prestations ne sont pas entièrement efficaces du fait d'une dispersion très importante de l'efficacité énergétique des bâtiments.

L'autre instrument possible est celui d'un transfert direct. Ses avantages majeurs sont l'effet immédiat et un meilleur ciblage. Si la taxe environnementale est, par exemple, l'introduction d'accises sur le mazout de chauffage, la compensation n'est nécessaire que pour les personnes qui se chauffent de cette façon. Agir par l'impôt des personnes physiques pose alors un sérieux problème de ciblage.

D'autres instruments sont possibles. Ainsi, DRESNER et EKINS (2006) concluent que, compte tenu de l'importante dispersion de l'efficacité énergétique des habitations, la meilleure façon d'éviter un impact social négatif d'un recours aux instruments économiques consiste à combiner des audits énergétiques avec une hausse des taxes sur la propriété pour les ménages qui n'effectuent pas les investissements d'économie d'énergie nécessaires dans une période déterminée.

Le choix de l'instrument doit donc se faire au cas par cas, en fonction des particularités des taxes environnementales dont il faut compenser l'effet pour les ménages à bas revenus. Il reste que, quel que soit l'instrument utilisé, le ciblage doit être soigneusement effectué et qu'il faut pouvoir toucher les personnes non imposables.

D. DANS UNE PERSPECTIVE DYNAMIQUE

Les ménages ont la possibilité d'éviter la taxe en effectuant les investissements appropriés. Comme mentionné ci-dessus, un problème de régressivité peut également se poser ici : les possibilités de faire ces investissements peuvent être moindres pour les bas revenus : aux contraintes financières peuvent s'ajouter des contraintes juridiques, liées au statut de locataire. La Section considère qu'ici également, il faut éviter d'aller à l'encontre de l'objectif allocatif et elle marque sa préférence pour des politiques d'accompagnement appropriées. Il s'agit ici de concevoir les incitants de sorte qu'ils soient accessibles aux bas revenus et qu'ils tiennent compte des contraintes particulières de ces ménages. Il faut également que la distribution des gains de revenu disponible résultant des aides publiques ne soit pas régressive.

E. AU-DELA DE L'INCIDENCE INITIALE

Le raisonnement qui a été développé jusqu'à présent repose sur l'effet de la taxe environnementale considérée isolément. C'est celle-ci qui est en effet perçue comme régressive. ***L'effet sur la distribution des revenus dépend également de la façon dont le produit de la taxe est utilisé et plus globalement des éventuelles mesures d'accompagnement.*** Ainsi, si la fiscalité environnementale est compensée par une réduction des cotisations patronales ciblées sur les bas salaires, les effets favorables sur l'emploi réduiront globalement la régressivité de la taxe.

Un autre paramètre absent du raisonnement habituel sur les effets distributifs de la fiscalité environnementale est celui de la distribution des nuisances, donc du coût externe. Celui-ci n'est pas non plus réparti de manière égale entre les citoyens. La réduction des coûts externes a aussi un impact sur la distribution, non pas du revenu, mais du bien-être et c'est finalement celle-ci qui importe. Dans son cadre d'action pour des politiques de l'environnement efficaces et efficientes, l'OCDE insiste d'ailleurs sur ce point : « *L'important n'est pas de savoir à quel point une politique donnée dont l'adoption est envisagée pourrait avoir des répercussions sur les faibles à faible revenus en soi, mais à quel point une politique donnée dont l'adoption est envisagée pourrait avoir des conséquences sur les ménages à faibles revenus par rapport aux autres options envisageables, dont l'inaction face au problème d'environnement considéré* » (25).

F. CONCLUSION

La priorité donnée à l'objectif allocatif ne dispense pas d'une réflexion sur les impacts sociaux négatifs des réformes de fiscalité environnementale envisagées. Il faut prendre en compte tant les problèmes qui proviennent de la distribution de la taxe que ceux qui proviennent de possibilités différentes – en fonction du revenu – d'effectuer les investissements qui permettent d'éviter la taxe. Ceci est d'autant plus nécessaire que les conséquences sociales négatives peuvent être un obstacle politique important à l'adoption de la réforme. La Section considère qu'il faut traiter les impacts sociaux négatifs non pas en exonérant mais en compensant les ménages à bas revenus. Ce principe général est à traduire dans des modalités spécifiques pour chaque proposition de réforme ayant un impact social négatif, compte tenu de la distribution des effets initiaux, de l'objectif qu'on veut atteindre et des modifications de comportement qui sont souhaitées en conséquence. Les modalités des aides publiques pour les investissements économiseurs d'énergie doivent être définies de façon non régressive, tant en terme d'accessibilité qu'en terme de gain net pour le bénéficiaire.

1.6. La mise en œuvre de la fiscalité environnementale

1.6.1. Taxer au stade de la production ou de la consommation ?

Des arguments existent en faveur de l'une et l'autre options (26). L'un d'entre eux provient de la conciliation à faire entre l'objectif environnemental et la compétitivité. Il a déjà été discuté ci-dessus.

A l'appui de la taxation au stade de la production, on peut mentionner le fait que les entreprises peuvent avoir le choix entre différentes techniques de production dont certaines peuvent être plus respectueuses de l'environnement. En intégrant les coûts externes dans leurs arbitrages, la fiscalité peut donc orienter les comportements dans un sens favorable à l'environnement : la taxation des processus de production polluants est un incitant à investir dans des processus de production moins polluants.

Les entreprises peuvent par ailleurs avoir une influence significative sur le comportement des consommateurs et le comportement des entreprises est sans doute plus rationnel que celui du consommateur individuel. Les entreprises subissent aussi la pression des consommateurs qui les incitent à réduire les dommages environnementaux. Par contre, taxer au niveau de la production fait que le public n'est pas conscient du problème qui a motivé la taxation.

D'un point de vue strictement environnemental, il est préférable de taxer là où les nuisances sont générées : si c'est la production qui est responsable des nuisances, il est préférable de taxer directement le producteur, sur base d'une mesure physique du coût externe généré, plutôt que d'escompter un signal envoyé par les consommateurs qui auraient à payer un prix plus élevé. L'argument a d'autant plus de poids quand les entreprises ont le choix entre différents processus de production ayant des effets environnementaux différenciés. Par contre, si les nuisances proviennent de la consommation – par exemple dans le cas de l'utilisation d'un moyen de transport polluant - c'est à ce stade qu'il convient d'établir l'imposition.

Le choix peut également être influencé par les coûts de mise en œuvre de l'impôt, tant pour l'administration que pour les contribuables. Plus on remonte en amont dans le processus de production, moins il y a de contribuables à soumettre à l'impôt et plus faible sera le coût de mise en œuvre de la réforme.

26 Voir à ce sujet KPMG (2008), pp. 14-15.

D'un point de vue économique, ce qui est pertinent est de savoir qui supporte la taxe en fin de compte. Ainsi, si l'entreprise est le débiteur de la taxe, elle peut, dans certaines conditions de concurrence et autres, en transférer la charge au consommateur. Ainsi, dans un marché concurrentiel, si la demande est inélastique, c'est le consommateur qui supportera la charge de l'application par l'impôt du principe « pollueur-payeur » : dès lors qu'il ne peut modifier son comportement, il subira l'effet des taxes qu'elles soient prélevées au cours du processus de production ou à l'occasion de la consommation des produits. Les ventes ne diminuant pas, le producteur ne sera pas touché. Inversement, si la demande est fortement élastique, c'est le producteur qui sera touché par le recul de ses ventes, et ce où que la taxe soit prélevée.

1.6.2. Affectation des recettes ou non ?

Le principe de base en matière budgétaire est celui de l'universalité : toutes les recettes financent toutes les dépenses. L'affectation d'une recette à la couverture d'une dépense particulière est une exception, de nature forcément limitative.

Les recettes des principales taxes liées à l'environnement alimentent donc en principe, sauf disposition expresse, le budget général des pouvoirs publics : c'est le cas notamment pour les accises sur les produits énergétiques et des taxes sur les véhicules. Leur utilisation dépend alors des grandes orientations politiques. Les accises sur les carburants ne sont pas affectées au financement du réseau routier, même si le citoyen peut avoir l'impression de « payer pour les routes » quand il paye des taxes sur son approvisionnement en carburant.

Il est toujours possible d'affecter ces recettes à des dépenses spécifiques, en particulier à des dépenses à finalité environnementale. De telles pratiques existent déjà dans d'autres domaines : on parle alors, en exception à l'universalité du budget, de recettes affectées.

Cette procédure d'affectation des recettes a des inconvénients.

- Ainsi que le note notamment l'OCDE, l'affectation des recettes « *détermine à l'avance l'utilisation du produit de la taxe et donc rend plus difficile une réévaluation de programmes de dépenses ciblés et financés par ces recettes affectées qui serait fondée sur des considérations économiques et environnementales, ce qui implique souvent une inefficience des dépenses publiques. Par exemple, l'affectation des taxes sur les transports aux infrastructures routières peut conduire à surinvestir dans ce secteur* » (27).
- L'affectation des recettes introduit des rigidités dans les choix budgétaires : le risque est de voir les programmes de dépenses mis en place prolongés au-delà de leur durée optimale du fait qu'ils sont financés par des recettes affectées qui leur sont spécifiquement dédiées : une tendance à la reconduction tacite, accentuée par les intérêts sectoriels en place empêche que des fonds disponibles soient réattribués en fonction de l'évolution des priorités publiques.

L'OCDE n'en reconnaît pas moins que l'affectation des recettes peut aussi favoriser l'acceptabilité politique des taxes puisque l'on connaît la destination des recettes dont une partie est restituée au contribuable sous forme de subventions ou d'investissements publics. Ainsi, l'acceptabilité du péage urbain à Londres a été grandement facilitée par l'affectation des recettes à la promotion des autres modes de transport (vélo et transports en commun). L'OCDE note à ce sujet : « *if the use of some form of « carrot » next to the « stick » (i.e. the tax) is necessary in order to obtain public support for a new tax, it could be useful to propose increased spending for a “popular” purpose simultaneously with the proposal of the tax – without making a legally binding link between the tax revenues and future expenditures* » (28). Cependant, « *one problem in relation to public acceptance*

27 OCDE (2001), pp. 26-27.

28 OCDE (2006), p. 154.

of (new) environmentally related taxes is that many people forget soon any “compensation” given in the form of reductions in other taxes. That is to say, a few years after – for example – a new energy tax was introduced, many people will have forgotten any reduction made – for instance – in income taxes or social security contribution”(29).

1.6.3. D'un point de vue théorique, à quel niveau de pouvoir assigner les compétences ?

La théorie du fédéralisme budgétaire discute à quel niveau de pouvoir il y a lieu d'attribuer les compétences, et ce d'un point de vue strictement économique, indépendamment des institutions en place. Dans notre contexte institutionnel, « décentraliser » peut signifier non seulement donner les compétences au niveau sub-national, mais aussi les maintenir au niveau des Etats plutôt que les centraliser au niveau européen. A l'inverse, centraliser signifie faire remonter les compétences du niveau sub-national ou local vers le fédéral, ou encore du fédéral vers le supranational. D'une manière générale, la coopération horizontale en cas de décentralisation peut être un substitut de second rang par rapport à la centralisation.

En matière environnementale comme dans d'autres domaines, un argument en faveur de la dévolution au niveau régional de compétences est la meilleure adéquation aux spécificités locales. Les préférences des habitants en matière de qualité de l'environnement peuvent varier d'une région à l'autre, ou d'un pays à l'autre. De plus, le coût marginal de dépollution (*marginal abatement cost*) peut aussi être différent d'une partie du territoire à l'autre. Dans le cas de problèmes environnementaux ayant une importante composante locale (bruit, pollution de l'eau, pollution de l'air n'ayant qu'un effet local, érosion du sol, etc.), la politique optimale n'est donc pas nécessairement la même pour toutes les régions. Décentraliser le pouvoir de décision assure alors une meilleure efficacité économique, en théorie du moins.

Une politique environnementale décentralisée peut cependant créer un certain nombre de problèmes qui rendent la décentralisation non optimale (30).

- Tout d'abord, la pollution d'une zone peut affecter d'autres zones qui sont sous juridictions différentes: c'est le cas des pollutions transfrontalières (31). Si ces effets externes « horizontaux » ne sont pas pris en compte, la politique concernant cette pollution ne sera pas optimale : elle laissera la pollution à un niveau trop élevé. Une coordination à un niveau supérieur, fédéral ou international, est alors nécessaire. Les gaz à effet de serre sont un exemple extrême de ce problème. Une tonne de CO₂ émise dans une région a un impact à l'échelle de la planète. Seul un accord international permet de traiter la pollution dans ce cas et c'est effectivement la solution amorcée avec la convention-cadre des Nations Unies sur le changement climatique.
- Dans le même ordre d'idées, un territoire qui dispose d'un actif environnemental générant des externalités positives pour d'autres territoires n'aura pas d'intérêt à les protéger s'il n'est pas rétribué pour les services qu'il rend à d'autres pays, voire à la planète. Ainsi, le Brésil a un intérêt économique à valoriser de façon marchande la forêt amazonienne alors que la planète a intérêt à ce qu'elle soit conservée, vu qu'elle est un immense puits à carbone. D'un point de vue économique, les autres pays devraient payer le Brésil pour les services rendus. A défaut, le Brésil a intérêt à défricher la forêt et à valoriser le bois, vu qu'il ne profite que très partiellement de l'effet de puits à carbone comparé au potentiel

29 *Ibid.*, p. 154.

30 Cf. SAVEYN et PROOST (2006).

31 A noter que si « l'environnement » est pris au sens large, les problèmes environnementaux transfrontaliers peuvent concerner des émissions non physiques. « Perhaps the most obvious example is biodiversity (...). If a country is concerned about worldwide (or region-wide) loss of biodiversity, then any action in another country which contributes directly to this loss (for example, through deforestation) has a negative 'environmental' impact on the first country. Formally, this is very similar to the case in which one country is harmed by physical emissions from another country.” (HOEL (1999), p. 472).

économique énorme que représente la vente de bois. Le même raisonnement vaut, dans la problématique de la biodiversité, pour les pays qui détiennent des espèces rares. La rémunération de ces externalités positives requiert une politique centralisée ou des accords de coopération horizontaux en cas de décentralisation.

- Un gouvernement régional peut utiliser la politique environnementale pour attirer des entreprises au détriment de la qualité de l'environnement. Il peut en résulter une concurrence interrégionale, dans le sens d'un nivellement vers le bas. C'est ce qui justifie le fait qu'aux Etats-Unis le contrôle des programmes environnementaux soit centralisé. Au minimum, une coordination est nécessaire pour éviter ce type de distorsion.
- Il peut enfin exister une concurrence fiscale « verticale », c'est-à-dire entre les régions et le pouvoir central. En effet, la politique environnementale menée à un niveau peut augmenter ou diminuer les bases taxables et les recettes fiscales des autres niveaux. Une diminution, par exemple, signifie que le coût de la réforme est partiellement transféré aux autres niveaux ; dans ce cas, la qualité de l'environnement tendra à être plus qu'optimale. Ces externalités verticales sont complexes. Leur ampleur dépend notamment des taux de taxation initiaux des différents niveaux et de la sensibilité des bases taxables aux changements de politique.

Ces problèmes sont autant d'arguments en faveur de la centralisation des politiques environnementales, et plus particulièrement de celles qui concernent des problèmes qui ont des conséquences sur de larges zones géographiques. A défaut de centralisation, les externalités devront être traitées par des procédures de coordination.

1.6.4. *Ecotaxes ou éco-subsides sous la forme de dépenses fiscales ?*

Dans une optique pigouvienne d'internalisation des effets externes par le biais de la fiscalité, il est clair que seul est indiqué le recours aux écotaxes, parfois malencontreusement qualifiées de mesures « négatives » : si l'objectif premier est d'ordre allocatif, cela devrait se traduire par un choix en faveur de l'écotaxe, car seule celle-ci permet d'internaliser les coûts externes et d'appliquer le principe polluer-payeur.

Ceci dit, il faut bien reconnaître que les mesures fiscales dites « positives », impliquant un traitement fiscal préférentiel de l'alternative la meilleure ou la moins néfaste du point de vue environnemental, jouissent d'une acceptabilité politique relativement plus élevée que les écotaxes. Elles sont largement pratiquées en Belgique avec l'extension progressive des réductions d'impôt pour les dépenses visant à économiser l'énergie (32.)

Il n'empêche que les écotaxes ont un certain nombre d'avantages par rapport aux éco-subsides.

- Comme mentionné ci-dessus dans l'analyse théorique, les écotaxes ont des propriétés d'efficacité statique et dynamique. Celles-ci n'ont pas nécessairement leur correspondant dans les éco-subsides. Il ne sert à rien de subsidier des investissements d'économie d'énergie qui sont rentables par eux-mêmes par les économies de charge qu'ils procurent. Il faudrait au minimum définir des seuils de performance à atteindre.
- Une écotaxe rapporte des recettes tant qu'elle ne fait qu'internaliser le coût externe sans le réduire. Outre le fait qu'elle applique le principe pollueur-payeur, elle a donc l'avantage de procurer soit un rendement budgétaire, soit un bénéfice environnemental, l'un se substituant progressivement à l'autre au fur et à mesure des modifications de comportement. A l'inverse, dans le cas d'un éco-subsidie, le coût budgétaire évolue au mieux – c'est-à-dire si la dépense fiscale est efficace sur le plan environnemental -

32 Voir ci-après au chapitre 4, pages 149 et suivantes pour la description des modalités et des effets de cet incitant fiscal. Voir également pages 157 et suivantes pour une discussion de leur efficacité environnementale.

proportionnellement au bénéfice environnemental, au pire plus que proportionnellement si la dépense fiscale n'est pas efficace sur le plan environnemental.

- Les recettes d'une écotaxe peuvent être utilisées pour réduire d'autres impôts qui créent des distorsions importantes. On pense, en particulier pour la Belgique, au coin fiscal sur les salaires ou encore à l'impôt des sociétés. Les recettes peuvent également être utilisées à des fins environnementales. A l'inverse, financer des éco-subsides a un coût d'opportunité. Cela peut empêcher d'effectuer certaines dépenses publiques ou d'abaisser des impôts qui exercent des distorsions ailleurs dans l'économie. Dans un cas extrême, s'il existe des contraintes empêchant de réduire les dépenses publiques, il faudra même augmenter des impôts générant des distorsions pour financer les éco-subsides. S'il n'est pas justifié de dépolluer tant que le coût externe marginal n'est pas supérieur au coût marginal de dépollution, il n'est pas justifié de subsidier tant que la réduction marginale du coût externe est inférieure au coût marginal des fonds publics finançant la dépense fiscale.
- L'éco-subsidie ne récompense pas ceux qui ont déjà adopté de comportement encouragé, tandis qu'une taxe les récompense puisqu'ils s'en retrouvent de facto dispensés.

Il est généralement constaté que les éco-subsides délivrés sous forme de dépenses fiscales sont anti-redistributifs (33). C'est toujours le cas quand les dépenses fiscales concernent des biens supérieurs et il est fort probable que ce soit le cas ici. De plus, les ménages à bas revenus font face à des contraintes de rationnement du crédit. Or, la plupart des dépenses d'économie d'énergie sont des investissements d'une certaine ampleur et l'octroi de l'avantage fiscal ne se fait qu'au moment de l'enrôlement, qui est décalé d'environ deux ans, ce qui nécessite un pré-financement.

2. L'utilisation de l'instrument fiscal dans la politique environnementale en Europe

Les avantages des instruments économiques sont bien connus depuis le début des années 90 et c'est à cette époque qu'on a observé les prémices d'une réorientation de la politique environnementale. L'importance de celle-ci s'est par ailleurs accrue au fur et à mesure d'une prise de conscience de plus en plus nette des enjeux et des conséquences pour la planète d'un mode de développement économique non durable. Les sommets de Rio et de Kyoto en sont les épisodes les plus connus.

Il n'est pas évident de mesurer l'ampleur de l'utilisation de l'instrument fiscal. Ceci tient essentiellement à deux raisons : il peut être utilisé tant pour taxer les comportements nuisibles que pour subsidier, par des dépenses fiscales, les comportements favorables à l'environnement. De plus, pour ce qui concerne la taxation des comportements nuisibles, l'indicateur le plus immédiat que constitue le poids des recettes provenant de la fiscalité environnementale est ambigu. Comme expliqué ci-dessus, les effets environnementaux et budgétaires d'une taxe peuvent évoluer de manière opposée : plus la taxe modifie les comportements dans un sens favorable à l'environnement, moins elle fournit de recettes. C'est donc sous ces réserves qu'il faut interpréter l'évolution des indicateurs qui mesure le « poids » de la fiscalité environnementale. C'est pour la même raison qu'il est opportun de compléter cette approche quantitative par une démarche plus qualitative, basée sur un inventaire des dispositions en vigueur.

33 Voir ci-après, chapitre 4, page 152.

2.1. Les recettes de fiscalité environnementale, mesurées en % de PIB

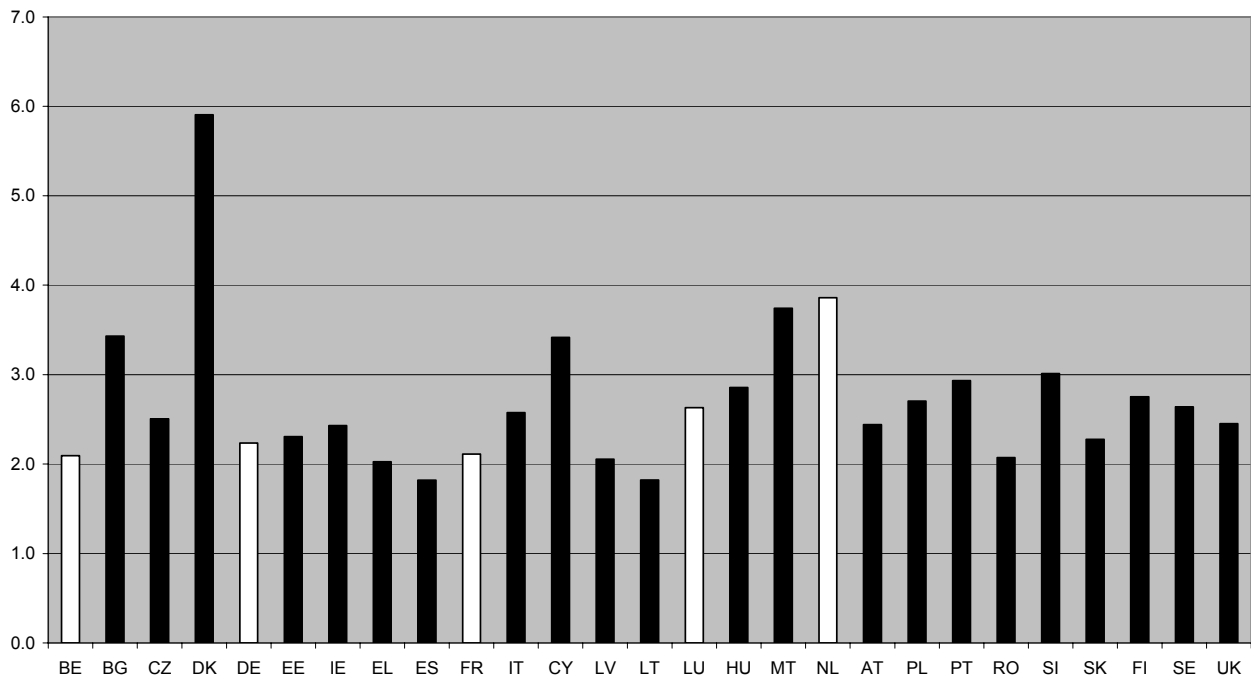
La Commission européenne publie annuellement, dans sa publication sur l'évolution des systèmes fiscaux dans les différents Etats membres, (34), des données sur les recettes de fiscalité environnementale. Est considérée comme environnementale, une taxe dont l'assiette est une unité physique (ou une proxy de celle-ci) d'un bien qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement (35).

Malgré l'intérêt accru pour la fiscalité environnementale dans bon nombre de pays, les recettes fiscales provenant de taxes liées à l'environnement ne sont pas en nette progression. Sur la période 2000-2007, elles sont en légère diminution en Belgique (-0,2 point de PIB) et globalement dans l'Union européenne. La moyenne pondérée diminue plus nettement que la moyenne non pondérée, ce qui indique que le rendement de la fiscalité environnementale a davantage diminué dans les grands pays que dans les petits pays.

On note effectivement des baisses dans les quatre grands pays : -0,1 pour l'Allemagne, -0,3 pour la France, -0,5 pour l'Italie et le Royaume-Uni. Dans les nouveaux Etats membres, la tendance à la baisse est moins systématique : certains d'entre eux doivent augmenter les accises sur les carburants pour atteindre les minima communautaires au terme d'une période de transition. Pour ce qui concerne les pays voisins, outre les baisses déjà mentionnées en France et en Allemagne on note une diminution au Luxembourg (-0,1 point de PIB) et une stabilisation aux Pays-Bas.

Graphique 4

Recettes des taxes liées à l'environnement, 2007, % PIB



Source : European Commission (2009a).

Pour les noms des pays, voir la colonne de droite du Tableau 1, page 40.

34 Voir EUROPEAN COMMISSION (2009) pour la dernière édition.

35 EUROPEAN COMMISSION (2001).

Tableau 1
Recettes des taxes liées à l'environnement, en % de PIB

										Difference ¹⁾	Ranking ²⁾
	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2000 to 2007	
BE – Belgique	2.2	2.3	2.3	2.2	2.3	2.4	2.3	2.2	2.1	-0.2	22
BG – Bulgarie	-	2.5	2.8	2.2	3.0	3.4	3.1	3.1	3.4	1.0	4
CZ – Tchéquie	2.9	2.6	2.6	2.5	2.6	2.6	2.7	2.6	2.5	-0.1	14
DK - Danemark	4.5	5.3	5.2	5.4	5.2	5.6	6.0	6.2	5.9	0.6	1
DE – Allemagne	2.3	2.4	2.5	2.5	2.7	2.5	2.5	2.4	2.2	-0.1	20
EE - Estonie	1.0	1.7	2.1	2.0	1.9	2.1	2.3	2.2	2.3	0.6	18
IE – Irlande	3.1	2.9	2.3	2.3	2.3	2.5	2.5	2.5	2.4	-0.4	17
EL – Grèce	3.1	2.3	2.5	2.3	2.2	2.1	2.1	2.0	2.0	-0.3	25
ES –Espagne	2.2	2.2	2.1	2.1	2.1	2.0	1.9	1.9	1.8	-0.4	27
FR – France	2.7	2.4	2.3	2.5	2.5	2.4	2.3	2.3	2.1	-0.3	21
IT – Italie	3.5	3.1	3.0	2.8	2.9	2.8	2.7	2.7	2.6	-0.5	13
CY - Chypre	2.9	2.7	3.0	2.9	3.7	4.0	3.5	3.3	3.4	0.7	5
LV- Lettonie	1.2	2.4	2.2	2.3	2.5	2.6	2.7	2.4	2.1	-0.3	24
LT – Lithuanie	1.9	2.4	2.5	2.8	2.8	2.7	2.3	1.8	1.8	-0.6	26
LU- Luxembourg	3.0	2.8	2.8	2.8	2.8	3.0	3.0	2.6	2.6	-0.1	12
HU – Hongrie	3.0	2.9	2.8	2.8	2.6	2.7	2.7	2.8	2.9	-0.1	8
MT - Malte	3.2	3.7	3.7	3.4	3.4	3.1	3.3	3.4	3.7	0.1	3
NL – Pays-Bas	3.6	3.9	3.8	3.7	3.7	3.9	3.9	4.1	3.9	0.0	2
AT- Autriche	2.1	2.4	2.6	2.7	2.7	2.7	2.6	2.5	2.4	0.0	16
PL – Pologne	1.8	2.1	2.1	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	2.7	0.6	10
PT – Portugal	3.5	2.7	3.0	3.2	3.1	3.1	3.1	3.0	2.9	0.2	7
RO – Roumanie	-	3.5	2.4	2.1	2.4	2.4	2.0	1.9	2.1	-1.4	23
SI – Slovénie	4.2	2.9	3.3	3.3	3.3	3.3	3.2	3.0	3.0	0.1	6
SK – Slovaquie	2.3	2.2	1.9	2.4	2.6	2.7	2.6	2.4	2.3	0.1	19
FI – Finlande	2.9	3.1	2.9	3.0	3.2	3.2	3.1	3.0	2.8	-0.4	9
SE- Suède	2.8	2.7	2.8	2.8	2.9	2.8	2.8	2.7	2.6	-0.1	11
UK- Royaume-Uni	2.9	3.0	2.8	2.7	2.7	2.6	2.5	2.4	2.5	-0.5	15
EU-27											
Moyenne pondérée	-	2.7	2.7	2.7	2.7	2.7	2.6	2.5	2.5	-0.3	
Moyenne non pondérée	-	2.8	2.7	2.7	2.8	2.9	2.8	2.7	2.7	-0.1	
EA-16											
Moyenne pondérée	2.7	2.6	2.6	2.6	2.7	2.6	2.5	2.5	2.4	-0.3	
Moyenne non pondérée	2.9	2.8	2.7	2.8	2.8	2.9	2.8	2.7	2.6	-0.1	
NO – Norvège	-	-	-	3.3	3.2	3.2	3.0	3.0	2.9	-	

Source : European Commission (2009a).

Parmi les pays européens, la Belgique est classée 22^{ème} sur 27 en termes de recettes fiscales liées à l'environnement exprimées en % du PIB. Ainsi qu'il ressort du Graphique 4, le poids des recettes de la fiscalité liée à l'environnement est inférieur non seulement au ratio de l'Union européenne mais aussi à celui des pays voisins et forcément à celui des pays nordiques.

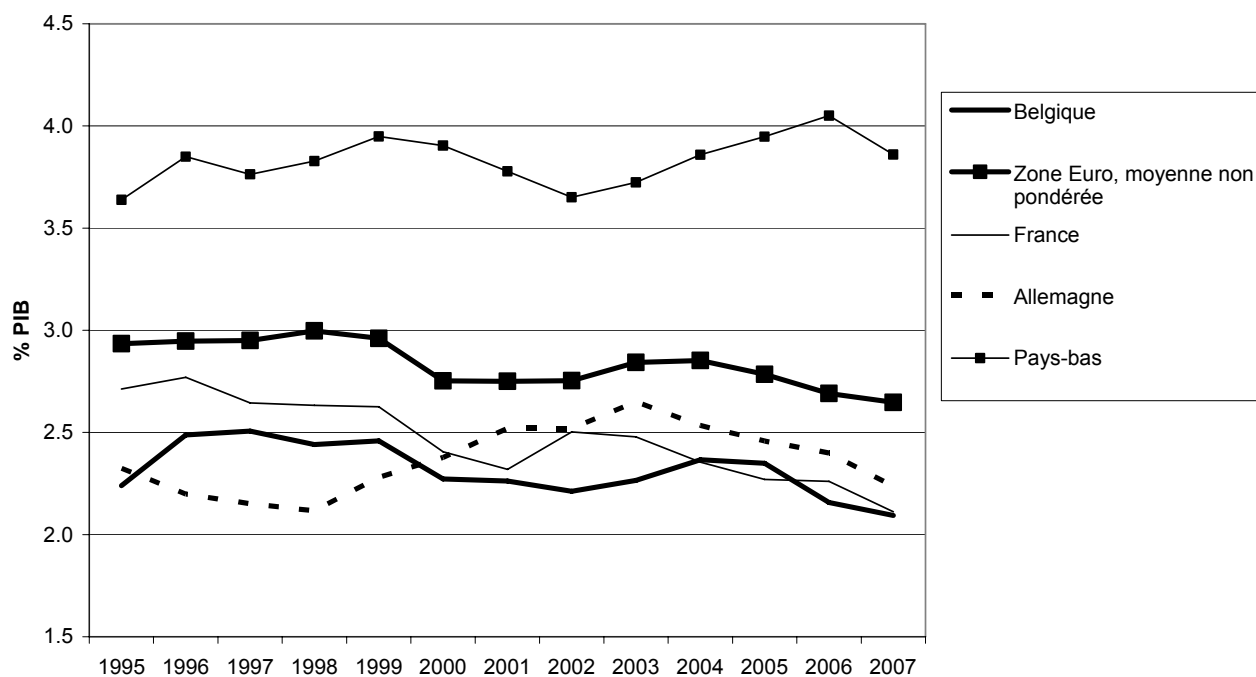
Tableau 2
Recettes des différentes composantes de la fiscalité environnementale,
% du PIB - 2007

	Energie	Transport	Pollution et ressources
Belgique	1.3	0.6	0.1
<i>Classement de la Belgique</i>	<i>25</i>	<i>11</i>	<i>7</i>
Allemagne	1.9	0.4	0.0
France	1.4	0.6	0.1
Luxembourg	2.4	0.3	0.0
Pays-Bas	1.8	1.4	0.7
Royaume-Uni	1.9	0.5	0.1
Danemark	2.3	2.2	1.4
Finlande	1.7	1.0	0.1
Suède	2.2	0.4	0.0
Moyenne EU27	1.9	0.7	0.2
Moyenne Zone Euro	1.7	0.8	0.1

Source : European Commission (2009a).

Graphique 5

Evolution des recettes de taxes liées à l'environnement



Source : European Commission (2009a).

La Belgique a toujours été en deçà de la moyenne européenne et l'écart ne s'est pas fondamentalement modifié. On notera que sur les dernières années, l'importance des recettes de fiscalité environnementale diminue en Belgique, en France et en Allemagne tandis qu'elle a augmenté aux Pays-Bas jusqu'en 2006. On ne peut donc pas invoquer l'ouverture de l'économie et la compétitivité sans procéder à une analyse plus approfondie.

Les données publiées par la Commission européenne répartissent les taxes environnementales en trois catégories : les taxes sur l'énergie, les taxes sur le transport et les taxes sur la pollution et sur les ressources. C'est surtout dans le domaine des taxes sur l'énergie que la Belgique est à la traîne, avec une 25^{ème} place dans le classement européen.

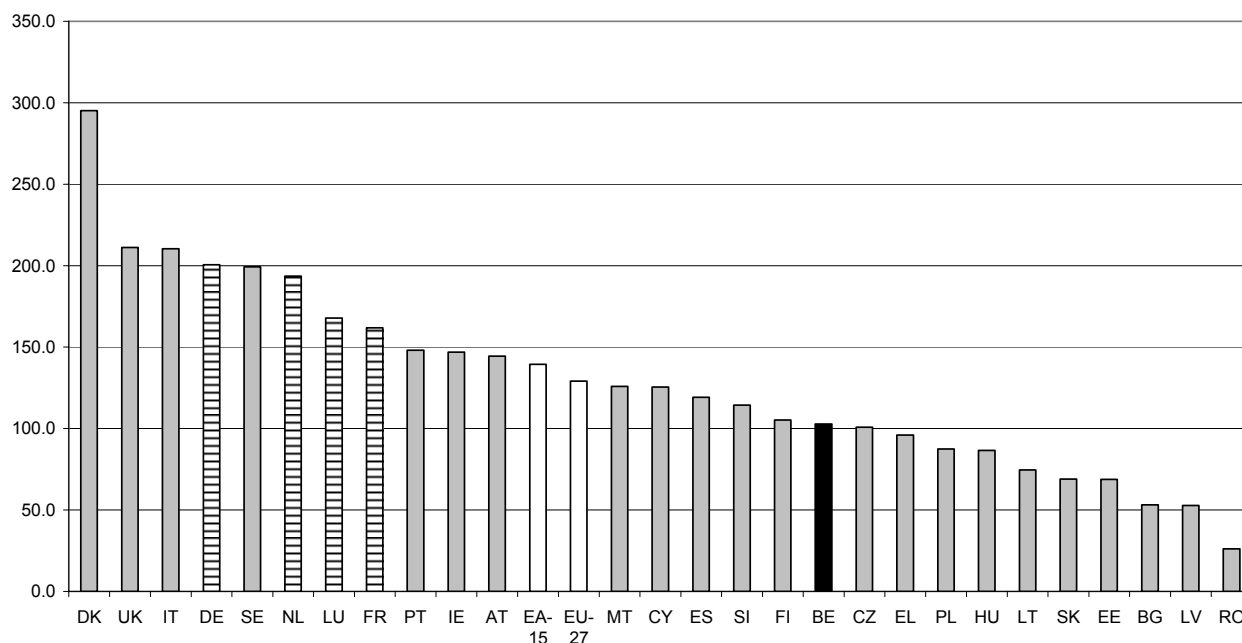
Le constat est moins négatif pour les taxes sur le transport et pour les taxes sur la pollution et les ressources : nous sommes classés respectivement à la 11^{ème} et 7^{ème} place. Pour les taxes sur le transport, seuls les Pays-Bas nous devancent parmi les pays voisins mais nous sommes en dessous des moyennes de l'UE27 et de la zone Euro.

Les conclusions sont plus nuancées pour les taxes sur la pollution et les ressources. Il faut tout d'abord avoir à l'esprit que c'est très vraisemblablement pour ce type de taxes (ou à tout le moins pour certaines d'entre elles) que l'élasticité-prix peut être élevée et la taxe dissuasive. Parmi les trois catégories de taxes, c'est donc vraisemblablement celle pour laquelle le rendement budgétaire est le moins pertinent en tant qu'indicateur de l'importance de ces taxes en tant qu'instrument de politique fiscale. Hormis cette réserve de portée générale, le principal enseignement du Tableau 2 est la présence de deux outliers : le Danemark – qui l'est aussi dans d'autres catégories - et les Pays-Bas.

2.2. La taxation de l'énergie

La publication annuelle de la Commission européenne contient depuis de nombreuses années des taux d'imposition implicite du travail, du capital et de la consommation. Par rapport aux ratios rapportant des catégories de recettes au PIB, le principal avantage des taux d'imposition implicite est qu'ils écartent l'effet de l'évolution de la base imposable par rapport au PIB : le ratio des taxes sur le travail salarié au PIB est ainsi décomposé en deux facteurs : le taux d'imposition implicite d'une part, défini comme le rapport entre les prélèvements fiscaux et sociaux sur les salaires et la masse salariale, et d'autre part le rapport entre celle-ci et le PIB.

Depuis quelques années, la Commission européenne publie également un indicateur de la taxation de l'énergie. La construction de cet indicateur est particulièrement délicate car il n'est pas possible, comme c'est le cas pour les autres taux d'imposition implicite, d'utiliser les comptes nationaux pour définir le dénominateur du taux d'imposition implicite. Le choix de la Commission européenne s'est porté sur la consommation finale d'énergie mesurée en tonnes-équivalent-pétrole (TEP). Le dénominateur étant en quantité, il faut déflater (36) les impôts repris au numérateur pour obtenir une évolution du taux d'imposition implicite qui n'est pas biaisée par l'inflation. On obtient alors un indicateur exprimé en Euros à prix constants, par tonne-équivalent pétrole.

Graphique 6**Taux d'imposition implicite de l'énergie**
Moyenne 2004-06, prix de 1995

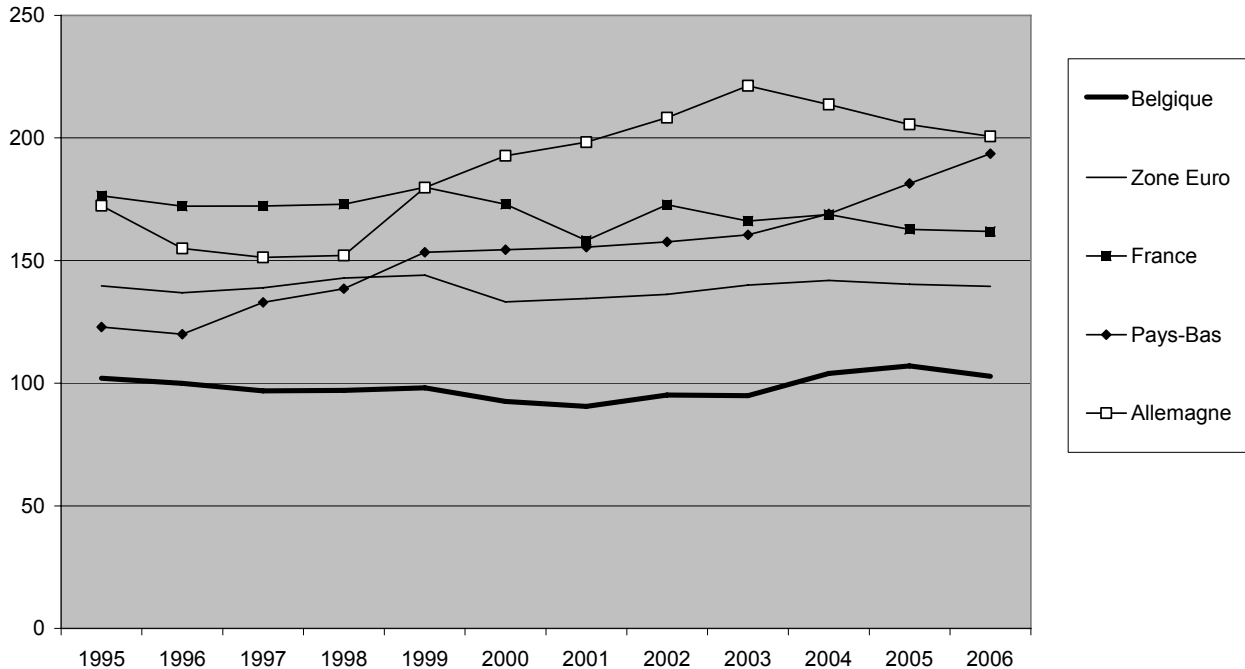
Source : European Commission (2009a).

Le Graphique 6 classe les pays européens par ordre décroissant du taux d'imposition implicite de l'énergie pour les années 2004-06 (37). La Belgique (en noir) figure dans la moitié inférieure du classement, substantiellement en deçà de la moyenne européenne, de celle de la zone Euro (toutes deux en blanc) et également en deçà des pays voisins (en hachurés). Le fait que les recettes provenant de la taxation de l'énergie, exprimées en % de PIB, soient moins importantes que dans les autres pays européens ne s'explique donc pas par de moindres consommations d'énergie mais bien par une moindre taxation des consommations d'énergie existantes.

Le Graphique 7 retrace l'évolution de ce taux d'imposition implicite sur la période 1995-2006 (38). Il confirme d'abord que la Belgique est dans ce domaine structurellement en deçà de la moyenne européenne et en deçà des pays voisins.

37 La comparaison portant sur une seule année, les montants en euros sont aux prix de 2005.

38 Les montants en euros sont alors divisés par le déflateur de la demande finale. Ceci explique pourquoi les montants en fin de période ne correspondent pas à ceux du Graphique 6.

Graphique 7**Evolution du taux d'imposition implicite de l'énergie
1995-2006**

Source : European Commission (2009a).

L'écart de taux d'imposition s'est nettement creusé par rapport aux Pays-Bas. Un écart s'était aussi creusé avec l'Allemagne sur la période 1999-2003 : l'Allemagne avait alors mis en œuvre une réforme fiscale qui visait explicitement à transférer la charge fiscale du travail vers les consommations d'énergie. L'écart s'est résorbé ces dernières années sous l'effet des baisses enregistrées en Allemagne.

La faible progression de l'imposition implicite de l'énergie en Belgique peut apparaître étrange, au regard des orientations politiques des dix dernières années : les accises ont en effet été relevées à plusieurs reprises et ce même avant l'instauration du cliquet. Ce contraste apparent peut s'expliquer comme suit.

- Les accises et la cotisation sur l'énergie sont exprimées en Euro par quantités. Pour que le taux d'imposition implicite de l'énergie s'accroisse, il faut que l'augmentation des accises soit plus élevée que le déflateur de la demande finale.
- Le cliquet s'est accompagné, au cours des dernières années du cliquet inverse et des remboursements de diesel professionnel. Le cliquet inverse a eu pour effet d'amener les accises sur le diesel au niveau du minimum européen.

La comparaison internationale de la taxation de l'énergie sera examinée de manière plus approfondie dans le chapitre 2 de ce rapport.

2.3. Les taxes sur le transport

La taxation du transport est par ordre d'importance la deuxième composante de la fiscalité environnementale. Par rapport à la taxation de l'énergie et plus encore par rapport aux taxes sur la pollution et les ressources, elle a ceci de particulier que le lien avec les coûts externes est moins bien établi : dans la plupart des cas, on est plus proche de la « taxe d'approximation » que de la « taxe pigouvienne ».

Une part importante des taxes sur le transport provient en effet de la taxation des véhicules. Le fait générateur de l'impôt est donc l'acquisition ou la possession du véhicule, alors qu'une taxe pigouvienne devrait être basée sur l'utilisation du véhicule. De plus, les taxes sur les véhicules ont longtemps été basées sur des caractéristiques techniques du véhicule (puissance, cylindrée) qui sont sans lien étroit avec les dommages environnementaux causés par leur utilisation. C'est d'ailleurs toujours le cas en Belgique.

On constate cependant, dans plusieurs pays européens, une réorientation de la taxation des véhicules qui privilégie les critères environnementaux. Pour ce qui est des taxes de circulation, l'Allemagne, la France, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède prennent en compte les émissions de CO₂, selon des modalités variées. Au Danemark, la taxe est basée sur la consommation du véhicule, ce qui revient au même. A noter qu'en France seules les voitures de société sont concernées, la « vignette » (39) y ayant été supprimée pour les particuliers. L'Allemagne prend en considération les normes « Euro » (et les classes d'émission S dans le cas de la redevance pour les poids lourds).

La comparaison internationale de la taxation du transport sera examinée de manière plus approfondie dans le chapitre 3 de ce rapport.

2.4. Les taxes sur la pollution et les ressources

Il existe également dans les pays européens des écotaxes sur une dizaine de catégories de produits (40). La taxe la plus répandue frappe les pesticides : elle existe en France et dans trois pays scandinaves (DK, SE, NO). Les autres taxes concernent les huiles usagées (FR, NO), les phosphates dans le savon (FR) ou dans l'alimentation animale (DK), les engrais azotés (DK, SE), le PVC et les phtalates (DK), les sacs en plastique et en papier (DK), les pneus (DK), les ampoules électriques (DK), certains solvants (DK) et autres produits chimiques (NO).

Comme on le voit, le Danemark est de loin le pays le plus actif en la matière. C'est également le pays où le rendement des taxes environnementales en termes de recettes fiscales est le plus élevé tant pour la sous-catégorie de taxes sur la pollution et les ressources que globalement.

Une redevance sur le bruit des avions existe dans certains pays (FR, NL, SE et Norvège). Le produit en est affecté à l'isolation des bâtiments situés aux abords des aéroports.

39 On désigne par là la taxe de circulation car la preuve de sa perception était fournie par une vignette apposée sur le pare-brise du véhicule.

40 Pour une information détaillée sur ces taxes, voir Taxes in Europe Database.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm

2.5. Les incitants fiscaux

Les domaines dans lesquels des incitants fiscaux peuvent être octroyés sont très variés. Ils sont ici regroupés en deux grandes catégories :

- les incitants fiscaux se rapportant aux investissements des entreprises,
- les incitants fiscaux se rapportant aux investissements immobiliers et dépenses des ménages, avec une rubrique pour les habitations, une rubrique pour les voitures et une rubrique « divers ».

La description de ces incitants fiscaux se trouve en annexe 1. Les traits majeurs sont les suivants.

- Dans les pays nordiques, qui menaient déjà leurs propres réformes fiscales écologiques dans les années 1990, il ne semble pas y avoir beaucoup d'incitants en fiscalité environnementale, ils fonctionnent davantage par le biais de taxes indirectes (Voir ci-dessus).
- En France, les incitants sont variés et très nombreux : exonération de taxe foncière, déductibilité de certaines dépenses, crédit d'impôt, taux réduit de TVA.
- Aux Pays-Bas, ce sont principalement des déductions pour investissements et une possibilité d'amortissement libre qui sont offertes aux sociétés.
- En Angleterre, on retrouve comme en France un taux réduit de TVA et des dotations aux amortissements centrées sur la première année.
- Au Luxembourg, bien que des amortissements accélérés et un crédit d'impôt soient disponibles et axés sur des investissements respectueux de l'environnement ou économiseurs d'énergie, le système d'aides repose davantage sur des subventions. Ces subventions sont applicables aux particuliers et concernent la construction de nouvelles maisons à performance énergétique élevée, l'assainissement énergétique de bâtiments existants, l'utilisation rationnelle de l'énergie et la mise en valeur des énergies renouvelables (41).
- En Allemagne, une réforme fiscale écologique a été mise en œuvre en cinq phases, de 1999 à 2003, avec pour objectifs d'encourager les économies d'énergie et l'utilisation rationnelle de l'énergie, et de promouvoir les énergies renouvelables. Au niveau fédéral, il y a apparemment relativement peu de dispositions liées à la protection de l'environnement.

Les Länder et les autorités locales ont, quant à eux, introduit un large éventail de mesures environnementales. Ces mesures prennent des formes variées, selon le problème environnemental auquel elles sont censées répondre.

Ces traits majeurs des incitants fiscaux ne sont pas sans liaison avec les grandes caractéristiques de la politique fiscale de ces pays. Ainsi, les pays nordiques ont généralement des systèmes fiscaux dont la base d'imposition est large, avec très peu d'incitants. A l'inverse, l'impôt sur le revenu français comprend un grand nombre d'incitations (les « niches fiscales ») et une base particulièrement étroite.

41 « Règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 instituant un régime d'aides pour des personnes physiques en ce qui concerne la promotion de l'utilisation rationnelle de l'énergie et de la mise en valeur des énergies renouvelables ».

3. Le contexte institutionnel

La politique fédérale environnementale doit être menée dans les limites imposées par la répartition des compétences entre l'Etat fédéral et les régions (42). A cet égard, il y a lieu de distinguer les compétences « matérielles » des compétences fiscales. Il faut aussi rappeler que quelle que soit la répartition des compétences à l'intérieur de l'Etat fédéral, celui-ci est le seul interlocuteur devant les instances supranationales en ce qui concerne les engagements pris par la Belgique.

3.1. *La répartition des compétences matérielles*

Les régions ont une compétence globale en matière d'environnement et de conservation de la nature, comprenant la protection du sol, du sous-sol, de l'eau et de l'air contre les pollutions, la lutte contre le bruit, la politique des déchets. Toutefois, les compétences suivantes sont explicitement réservées à l'Etat fédéral : la définition des normes de produits, la protection contre les radiations ionisantes y compris les déchets nucléaires et le transit des déchets.

Les régions sont aussi compétentes dans des domaines connexes : l'aménagement du territoire, l'énergie et le transport. Ainsi, en matière de politique énergétique, les sources nouvelles d'énergie, la récupération d'énergie et l'utilisation rationnelle de l'énergie relèvent exclusivement de la compétence régionale. En matière de transport, la compétence des régions concerne notamment les routes et les voies hydrauliques, ainsi que l'équipement et l'exploitation des aéroports (à l'exception de l'aéroport de Bruxelles-National).

Dans tous ces domaines, l'Etat fédéral conserve cependant des compétences non négligeables. En matière d'énergie, il s'agit du cycle du combustible nucléaire et du plan d'équipement national du secteur de l'électricité. En matière de transport, c'est le cas de la circulation routière et des chemins de fer.

Les instruments de la politique de l'environnement au sens large se trouvent donc répartis entre différents niveaux de pouvoir. C'est pourquoi les lois spéciales de réformes institutionnelles ont prévu des procédures obligatoires de concertation et d'association et un mécanisme au travers duquel ces procédures peuvent se concrétiser : l'accord de coopération. En matière d'énergie il existe en outre une structure officielle de concertation entre l'Etat fédéral et les régions (CONCERE).

3.2. *Les compétences fiscales*

3.2.1. *Principes généraux*

Concernant les compétences fiscales (43), la Constitution prévoit, à l'article 170, § 1er, l'impôt étatique et, au § 2, l'impôt de communauté ou de région. La compétence fiscale est donc une compétence concurrente, en dehors des exceptions qui suivent.

Tout d'abord, les régions peuvent uniquement adopter des impôts à propos des matières qui n'ont pas encore fait l'objet d'impôts fédéraux. C'est la consécration du principe du *non bis in idem*.

42 Cf. les lois de réformes institutionnelles du 8 août 1980, du 8 août 1988 et du 16 juillet 1993.

43 Cf. TULKENS (1999).

Le législateur fédéral peut également prévoir des exceptions à la compétence fiscale des régions. Ainsi, il peut déterminer quels impôts ne peuvent être levés, les limiter, voire même les supprimer, pour autant que « la nécessité en soit démontrée ».

Enfin, le législateur peut déterminer lui-même à l'avance quelle autorité, fédérale ou régionale, sera compétente pour établir des impôts. Ainsi, seules les régions, mais non l'Etat ou les communautés, peuvent lever des impôts en matière d'eau ou de déchets.

Ainsi que le note TULKENS (44) : « *Autrement dit, sauf pour ces deux impôts, les compétences fiscales ne sont en rien liées aux compétences matérielles. Dans ce système de répartition des compétences, il est possible que l'Etat influence, par sa fiscalité, des matières qui sont de la compétence régionale, tel l'environnement. L'inverse est également vrai pour les régions : leur pouvoir taxateur n'est en rien limité par leurs compétences normatives ou matérielles mais uniquement par les lois* ». Toutefois, « *chaque entité doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle ne doit pas prendre une mesure fiscale dont les effets indirects auraient pour objet de porter atteinte de manière excessive à la compétence d'une autre autorité* » (45).

3.2.2. Instruments fiscaux régionaux

Les taxes sur les véhicules comprennent la taxe de circulation (TC), la taxe de mise en circulation (TMC), et l'eurovignette.

Les compétences de politique fiscale relatives à ces taxes citées ont été régionalisées au 1er janvier 2002 : les Régions, qui percevaient déjà antérieurement les recettes de certaines de ces taxes sont devenues pleinement compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de ces trois taxes (46). Toutefois, dans certains cas, une modification de ces taxes est subordonnée à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions. C'est le cas, en ce qui concerne la TC et la TMC pour les véhicules donnés en leasing et pour les véhicules immatriculés au nom d'une société ou d'une entreprise publique autonome. Pour l'eurovignette, un accord de coopération est requis pour toute modification concernant un véhicule immatriculé à l'étranger (47).

Jusqu'à présent, l'Etat fédéral a continué à assurer le service de ces taxes (perception et recouvrement). La Région flamande a toutefois fait part très récemment de son intention d'assurer elle-même le service de ces impôts.

Les régions disposent en outre d'une compétence générale d'autonomie fiscale, comme mentionné ci-dessus.

44 *Op. cit.*, p. 51.

45 *Op. cit.*, p. 52.

46 Cf. l'article 4 de la loi spéciale du financement.

47 Cf. l'article 4 de la loi spéciale de financement, paragraphes 3 et 4.

3.2.3. Instruments fiscaux fédéraux

Les impôts sur le revenu des personnes physiques et des sociétés sont principalement (IPP) ou exclusivement (ISoc) de la compétence fédérale. Le législateur fédéral peut donc introduire des incitants environnementaux dans ces impôts, tels qu'il en existe déjà actuellement. A noter que, sous certaines conditions et dans certaines limites, les législateurs régionaux sont aussi compétents pour introduire de tels incitants dans l'impôt des personnes physiques (48).

La seule taxe sur les véhicules à n'avoir pas été régionalisée était la taxe compensatoire des accises. Mais cette taxe, qui s'appliquait aux voitures, voitures mixtes, minibuses et à certaines camionnettes dont le moteur est alimenté au gasoil, a été supprimée progressivement, dans le cadre d'une politique de « variabilisation » des coûts du transport amorcée en 2003. Cette taxe a disparu complètement fin 2008.

La TVA relève strictement de la compétence fédérale. Le Pouvoir fédéral peut jouer sur le taux de TVA pour stimuler ou décourager la vente de certaines catégories de produits. Il faut savoir à cet égard que la directive européenne en la matière dispose que les taux réduits, qui ne peuvent être inférieurs à 5 % peuvent seulement être appliqués sur des produits et des services énumérés dans l'annexe 3 de cette directive. Utiliser la TVA pour encourager la consommation de certains biens favorables à l'environnement ne peut donc se faire qu'à l'intérieur de cette liste. Les caractéristiques environnementales des produits ne sont jusqu'ici pas retenues comme critères pouvant justifier l'application d'un taux réduit.

Les accises au sens large, en ce compris la redevance de contrôle et la cotisation sur l'énergie (49) relèvent également de la compétence fédérale. Une différenciation des taux peut être introduite en fonction des caractéristiques environnementales des produits concernés, comme c'est déjà le cas actuellement pour la teneur en plomb, en composés aromatiques et en soufre de certains carburants et combustibles. La directive 2003/96/CE fixe des taux minima de taxation pour les produits énergétiques et l'électricité.

Concernant les écotaxes, il faut se rappeler qu'en Belgique, la compétence fiscale n'est pas liée à la compétence matérielle. Il est donc juridiquement possible, par ce régime de répartition des compétences, que l'Etat intervienne par la voie fiscale à l'égard de matières qui sont de la compétence régionale. Il peut également intervenir par voie d'impôts à l'égard des produits, pour influencer par exemple les modes de production et de consommation. C'est d'ailleurs en vertu de son pouvoir fiscal que l'autorité fédérale est intervenue en matière d'écotaxes (50).

3.3. Instruments fédéraux non fiscaux : les normes de produit

La loi du 21 décembre 1998 relative aux normes de produits habilite le Roi à prendre des mesures très diverses concernant les produits qui sont mis sur le marché et ce, entre autres à des fins environnementales. Ces mesures sont en principe de nature réglementaire, mais la loi prévoit également le recours à d'autres instruments, tels que les accords sectoriels. A noter que c'est la

48 La loi spéciale du 16 janvier 1989, modifiée par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose que les régions sont autorisées à mettre en œuvre des réductions et des augmentations générales fiscales « liées aux compétences des régions » (par exemple la protection de l'environnement). Il est prévu dans ce cas une concertation avec le gouvernement fédéral et les gouvernements des autres régions. Pour plus de détail, voir MISONNE (2004), p. 24.

49 L'arrêté royal du 29 février 2004 modifiant la loi du 22 octobre 1997 relative à la structure et aux taux des droits d'accise sur les huiles minérales (M.B. du 5 mars 2004) a en effet étendu l'appellation d'accise à la redevance de contrôle sur le gasoil de chauffage et à la cotisation sur l'énergie.

50 MISONNE (2004), p. 14. Pour un examen approfondi de la répartition des compétences fiscales, voir l'« Inventaire de la fiscalité environnementale », Conseil supérieur des Finances, 2004, p. 3.

mise sur le marché des produits qui est visée par cette loi, et non leur utilisation. Celle-ci est du ressort des régions, du moins quand la réglementation est motivée par des considérations environnementales.

4. Choix des thèmes de travail

La fiscalité environnementale est un domaine particulièrement vaste : il faut donc fixer des priorités. La Section les a fixées en combinant les critères institutionnels sur la répartition des compétences matérielles et des instruments fiscaux, les enseignements de la comparaison internationale en matière de fiscalité environnementale et des critères de politique environnementale.

- Les critères institutionnels ont conduit la Section à **écarter des aspects qui sont exclusivement de la compétence des régions**. Telle est le cas des politiques relatives à l'eau et aux déchets. D'une manière plus positive, la Section a retenu des thèmes de travail pour lesquels, dans la répartition actuelle des compétences fiscales, le pouvoir fédéral peut encore jouer un rôle.
- La comparaison internationale indique que **la Belgique utilise moins l'instrument fiscal que les autres pays européens et dans une moindre mesure que ses voisins**. Le retard est particulièrement net **en matière de taxation de l'énergie** et il est confirmé par un indicateur moins ambigu que les recettes, à savoir le taux d'imposition implicite de l'énergie calculé par la Commission européenne. La comparaison des taux d'accises va dans le même sens (51). La Belgique est également en retard, mais **dans une moindre mesure, pour la taxation du transport**. Ceci apparaît tant sur le plan quantitatif – cf. le niveau des recettes fiscales correspondantes exprimées en % du PIB – que sur le plan qualitatif : ni la TC ni la TMC ne sont définies en fonction de critères environnementaux.
- Pour ce qui concerne les critères de politique environnementale, la Section s'est basée notamment sur l'inventaire belge des gaz à effet de serre, préparé dans le cadre de la convention modèle des Nations Unies sur le changement climatique (52). Cet inventaire indique que le transport contribue à concurrence de 19% aux émissions de gaz à effet de serre en 2006, le secteur des bâtiments résidentiels et commerciaux pour 21%, l'agriculture pour 7%, les déchets pour 1% et l'industrie pour la moitié restante (53). Sur la période 1990-2006, les émissions de gaz à effet de serre ont été globalement réduites en Belgique de 5,2%. Les effets sont toutefois très différents d'un secteur à l'autre : **les émissions de l'industrie et de l'agriculture sont en recul tandis que celle du transport et du résidentiel sont en nette augmentation**.

Les choix de la Section sont également motivés par les préoccupations de plus en plus importantes, à tous niveaux, au sujet du réchauffement climatique et de ses conséquences.

La Section estime qu'il est nécessaire d'avoir **une réflexion approfondie sur la taxation de l'énergie** et ce pour deux raisons majeures : le fait que la taxation de l'énergie soit moindre que dans les pays voisins, et plus globalement inférieure à la moyenne européenne, indique qu'il y a une marge de manœuvre qui peut générer un double dividende. De plus, il y a un lien étroit entre la consommation d'énergie et la problématique des gaz à effet de serre et du changement climatique. Enfin, la problématique de l'énergie concerne les trois domaines principaux que sont l'industrie, le transport et le résidentiel et l'essentiel des instruments fiscaux utilisables sont toujours fédéraux.

51 Voir ci-après, chapitre 2, pages 58 et suivantes.

52 Voir Belgium's Greenhouse gas inventory (1990-2006), National Inventory Report submitted under the United Nations Framework Conditions for Climate Change, March 2008.

53 Les émissions de CO₂ correspondant à l'électricité utilisée par les chemins de fer ainsi que pour l'éclairage de réseau routier sont comptabilisées au niveau de l'industrie et non dans les transports.

La Section estime en outre, qu'au vu des évolutions constatées en matière d'émissions de gaz à effet de serre, ***une attention particulière doit être accordée au transport et au résidentiel*** : la part de ces deux secteurs dans les émissions totales a en effet augmenté et si le fédéral ne dispose plus de tous les instruments fiscaux, il en conserve une part significative et il peut toujours prendre des initiatives, au besoin en concertation avec les régions.

La Section a donc retenu trois orientations majeures dont la mise en œuvre conjuguée, éventuellement progressive dans le temps, peut fournir les axes d'une *green tax reform*.

Ces trois orientations, qui sont amplement développées dans les chapitres suivants : sont les suivantes.

1. ***Une hausse graduelle des prix de l'énergie qui a pour objectif de combler l'écart entre le niveau d'imposition actuel et le niveau qui permet d'assurer la réduction des émissions de CO₂ à laquelle la Belgique s'est engagée.***
2. ***Une intégration maximale des coûts externes dans les prix de marché du transport et l'élimination des subventions ayant un effet négatif sur l'environnement.***
3. Pour le résidentiel, ***un policy mix combinant l'instrument fiscal et les normes*** pour réduire les émissions de CO₂ provenant des consommations domestiques d'énergie. La Section accordera toutefois une attention particulière à l'efficacité environnementale des éco-subsides octroyés au moyen de dépenses fiscales. Dès lors que ceux-ci ne constituent qu'une solution de second rang, il faut veiller à optimiser le rapport coût-bénéfice.

La Section estime ***qu'une orientation claire est nécessaire*** : c'est ***l'intégration des coûts externes*** qui doit être privilégiée. Il peut être opportun, soit de la phaser dans le temps en indiquant dès le départ quelle est l'orientation prise et jusqu'où ira la réforme, soit de l'introduire en une fois au terme d'une période transitoire qui serait laissée aux agents économiques pour adapter leur comportement en conséquence.

Les trois axes de cette réforme sont discutés dans les chapitres 2 à 4 de ce rapport, qui sont consacrés successivement à la taxation de l'énergie, à la taxation du transport, et à la politique à mener dans le secteur résidentiel.

5. Cadre budgétaire d'une « réforme fiscale verte »

En privilégiant l'intégration des coûts externes, il est très vraisemblable que les orientations retenues engendreront des recettes nouvelles. La question se pose alors de l'utilisation de ces recettes nouvelles. Quatre options sont envisageables, dont deux visent à éviter une hausse de la pression fiscale globale :

- une neutralité budgétaire à l'intérieur de la fiscalité de l'environnement ;
- une neutralité budgétaire à l'intérieur de l'ensemble des prélèvements ;
- une réforme équilibrée en recettes et en dépenses ;
- accepter, temporairement au moins, la hausse de la pression fiscale globale.

5.1. Première option : neutralité à l'intérieur de la fiscalité de l'environnement

Cette première option permet de ne pas augmenter la pression fiscale globale. Ce choix peut être justifié par le fait que la Belgique connaisse déjà actuellement une pression fiscale élevée et qu'il est donc contre-indiqué de l'augmenter encore.

Dans un tel ensemble, la réforme comprendrait une combinaison d'impôts et d'incitants fiscaux qui serait neutre sur le plan budgétaire. Pour attrayante qu'elle soit sur le plan politique, une telle option n'est cependant pas satisfaisante.

- La neutralité budgétaire de la réforme n'est en effet pas assurée de manière structurelle : tandis que le rendement de la fiscalité environnementale devrait évoluer au mieux proportionnellement au PIB, le coût des incitants fiscaux risquerait très fort de croître à un rythme plus élevé. Une telle réforme ne serait donc pas budgétairement neutre dans un cadre dynamique.
- Une telle réforme supprime la possibilité d'obtenir un double dividende, ou plus concrètement supprime un des moyens privilégiés de restructurer l'ensemble des prélèvements fiscaux et sociaux pour permettre une baisse de la pression fiscale sur le travail.
- D'un point de vue théorique, une telle réforme donne trop de poids aux éco-subsides qui ne sont qu'une solution de second rang.

5.2. Deuxième option : neutralité à l'intérieur de l'ensemble des prélèvements

Cette deuxième option vise également à éviter une hausse de la pression fiscale mais la compensation des recettes nouvelles se fait à l'extérieur de la fiscalité environnementale.

Il existe plusieurs arguments en faveur de cette deuxième option

- Il y a d'une part des arguments très convaincants pour modifier la structure des prélèvements globaux, notamment en réduisant la pression fiscale sur le travail. S'il faut trouver des compensations, la fiscalité environnementale est une des pistes possibles, notamment par la taxation de l'énergie et du transport. Ces deux bases imposables sont en effet suffisamment larges pour contribuer de manière significative au financement d'une baisse de la pression fiscale sur le travail. C'était d'ailleurs le raisonnement développé par la Section dans son rapport « *Taxation du travail, emploi et compétitivité* » (54).
- Lorsque cette problématique est vue à partir de la fiscalité environnementale, on peut conclure qu'une telle réforme améliore le bien-être global. Cet argument a déjà été développé au cours de ce premier chapitre. Il s'agit en effet d'introduire des taxes d'orientation pigouvienne, qui ne créent pas de pertes de bien-être, et de réduire des impôts qui génèrent des distorsions et donc des pertes de bien-être. En d'autres termes, une telle réforme permet d'obtenir un double dividende, là où le bénéfice environnemental est moins présent, la recette est utilisée pour réduire des impôts qui génèrent des distorsions importantes.

54 Voir CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2007). Ce rapport plaidait pour une baisse de la pression fiscale sur le travail de 2 points de PIB, répartie entre des mesures ciblées sur l'offre de travail, sur la demande de travail et sur les déterminants de la compétitivité structurelle. Les pistes de compensation étaient les suivantes : une hausse de la TVA ou un élargissement de sa base imposable, un report sur la fiscalité de l'épargne, un élargissement de la base imposable à l'impôt des personnes physiques et un report sur la fiscalité environnementale.

Les réductions de prélèvements qui seront opérées pour assurer la neutralité budgétaire peuvent en outre permettre d'atténuer les problèmes de compétitivité sectorielle et de traiter les impacts sociaux négatifs de la réforme, sans en amoindrir les effets allocatifs. Tant pour ce qui concerne les problèmes de compétitivité que les problèmes de distribution, la Section a en effet affiché clairement sa préférence pour que les politiques d'accompagnement qui sont jugées nécessaires n'aillent pas à l'encontre de l'objectif allocatif.

5.3. Troisième option : un ensemble cohérent de recettes et de dépenses publiques

Cette troisième option ne fait pas un a priori de la non-augmentation de la pression fiscale globale.

Le raisonnement est le suivant : le taux de prélèvement obligatoire, qui mesure la pression fiscale globale, est un indicateur comptable qui n'a pas pour objectif de mesurer la perte de bien-être causée par les prélèvements. Or, d'un point de vue économique, c'est celle-ci qui importe.

Introduire une fiscalité environnementale n'augmente pas la perte de bien-être s'il s'agit de taxes d'orientation pigouvienne. Dès lors, on peut admettre que la fiscalité environnementale additionnelle ne soit pas intégralement compensée par la baisse d'autres prélèvements, pour autant qu'il reste malgré tout une augmentation du bien-être global.

Il existe également des arguments internes à la politique environnementale pour défendre cette option. Traiter les conflits d'objectifs entre politique environnementale, compétitivité et équité requiert des politiques d'accompagnement qui peuvent se traduire soit par des baisses d'impôt, soit par des dépenses publiques.

Ainsi, une tarification accrue du transport pour les particuliers, ou encore une taxation accrue des consommations domestiques d'énergie peuvent requérir des compensations pour les bas revenus. Ainsi qu'indiqué ci-dessus, il est préférable de compenser les bas revenus plutôt que de les exempter du signal de prix qu'engendre la réforme. La compensation peut se faire par la fiscalité directe (hausse de la quotité exonérée, crédit d'impôt remboursable) ou par des subventions directes (chèques-énergie ou chèque mobilité). Les deux types de solution ont des incidences différentes sur le taux de prélèvement global. Le choix des modalités de compensations devrait pouvoir être effectué en tenant compte de leurs capacités à résoudre efficacement le problème plutôt qu'en fonction de leur conséquence sur la mesure comptable de la pression fiscale globale.

Une réforme fiscale environnementale peut aussi nécessiter des politiques d'accompagnement qui se traduisent également par une hausse de la dépense publique. Si, par exemple, un des objectifs est de réorienter les déplacements vers les transports en commun, il est nécessaire de développer l'offre de ceux-ci pour qu'ils fournissent une meilleure alternative. Un préfinancement peut même s'avérer nécessaire. L'efficacité environnementale sera accrue au prix d'une hausse de la pression fiscale globale.

Ces politiques d'accompagnement ont pour avantage d'accroître l'acceptabilité politique de la réforme. Il existe de nombreux exemples de réformes environnementales qui ont agi en ce sens. Ainsi, lorsque le péage urbain a été instauré à Londres, les autorités municipales ont pris l'engagement d'affecter le produit au développement des transports en commun et à des réaménagements des voiries en faveur des autres modes de déplacement et ces engagements et investissements ont facilité l'adoption de la réforme.

Cette troisième option, qui couple des recettes et des dépenses publiques ne nécessite pas strictement une affectation budgétaire des recettes mais peut résulter simplement d'engagements conjoints des pouvoirs publics en matière de recettes et de dépenses, sans que le montant disponible pour les dépenses soit explicitement lié au rendement budgétaire de la réforme.

5.4. Quatrième option : accepter une hausse temporaire de la pression fiscale globale

La crise économique et financière a gravement détérioré l'équilibre des finances publiques et a accru le taux d'endettement en effaçant sur une période très courte le fruit de plusieurs années d'effort d'assainissement budgétaire. Ceci est d'autant plus grave que se rapproche le vieillissement de la population et ses conséquences sur les finances publiques.

Dès la sortie de la crise actuelle, la Belgique se devra de restaurer le plus rapidement possible l'équilibre budgétaire et de constituer les surplus qui permettront de faire face au financement du vieillissement. Le récent rapport de la Section « Besoins de financement » du Conseil est très clair sur ce point.

Dans le contexte budgétaire actuel, il n'est pas exclu qu'il faille se résoudre à une hausse de la pression fiscale. Dans cette hypothèse, une hausse de la fiscalité environnementale motivée par l'intégration des coûts externes serait assurément la modalité la moins dommageable, tant du point de vue du bien-être sensu stricto que de point de vue plus large du développement durable. Même si les hausses d'impôts se neutralisent dans le temps par une modification des comportements, les recettes nouvelles perçues dans l'intervalle viendraient à point nommé pour accélérer le retour à l'équilibre budgétaire.

Chapitre 2

La taxation de l'énergie

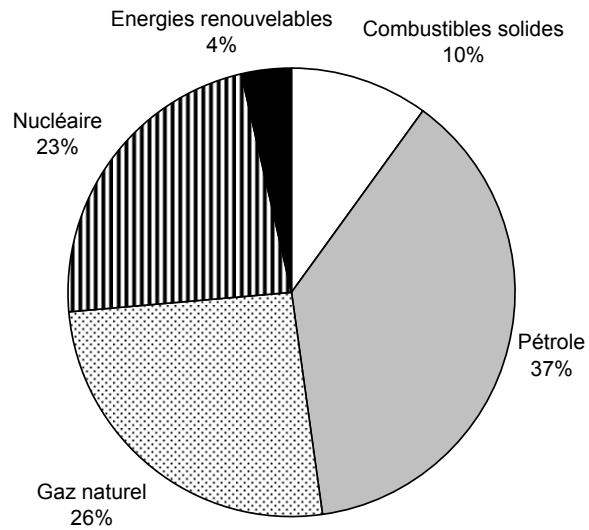
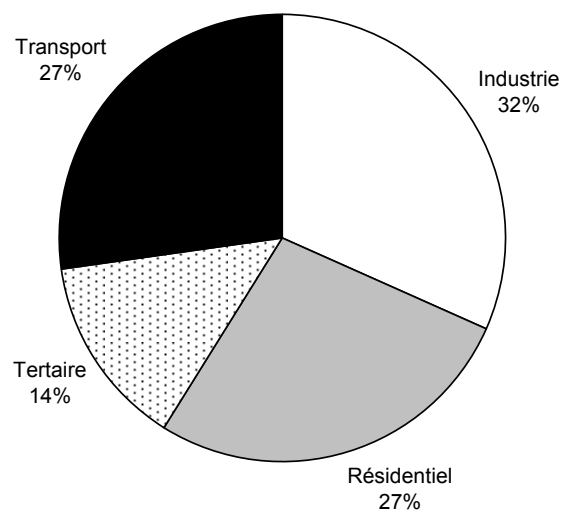
Ce deuxième chapitre aborde le premier axe de la *green tax reform* proposée par la Section : une hausse graduelle des prix de l'énergie qui permette l'intégration des coûts externes. Avant de développer cette orientation, ses conséquences et les nécessaires politiques d'accompagnement, nous donnons dans le premier paragraphe quelques indications factuelles sur les consommations d'énergie et nous examinons ensuite dans le deuxième paragraphe de manière détaillée ce qui en est de la taxation actuelle de l'énergie. L'objectif poursuivi par cet état des lieux est double : il s'agit d'expliquer en quoi la taxation de l'énergie est faible en comparaison internationale et de voir in fine ce à quoi elle aboutit en termes de taxation des émissions de CO₂. Une attention particulière sera accordée aux mécanismes de cliquet et de contre-cliquet, vu que ceux-ci pourraient avoir un rôle à jouer dans l'orientation de réforme proposée par la Section. La conversion des taxes actuelles en équivalent de taxation des émissions de CO₂ est importante car elle permet une évaluation de la situation actuelle par rapport aux objectifs à atteindre en matière d'intégration des coûts externes. C'est en référence à cet objectif qu'est formulée l'orientation qui est décrite dans le troisième paragraphe de ce chapitre. Le quatrième traite des politiques d'accompagnement, tant du point de vue de la compétitivité sectorielle que de la distribution des revenus.

1. Consommations d'énergie et émissions de CO₂

En 2005, la consommation primaire d'énergie est de 54 millions de Tep (55). Le Graphique 8 en donne la répartition selon les principaux vecteurs. Ce sont les produits pétroliers qui en constituent la part la plus importante, pour 37%. Viennent ensuite le gaz naturel (26%) et le nucléaire (23%). On notera également la faible part des énergies renouvelables (4%). La consommation primaire d'énergie était de 48 millions Tep en 1990 et a connu son sommet en l'an 2000. Elle est depuis en légère diminution.

Depuis 1990, la croissance de la consommation primaire d'énergie est inférieure à celle du PIB. Il y a donc eu baisse de l'intensité énergétique, surtout dans l'industrie. La baisse de l'intensité en carbone est plus nette encore.

BOSSIER e.a. (2008) indiquent cependant qu'en comparaison internationale, la Belgique reste un pays à forte consommation d'énergie. Ils attribuent cette situation au fait que l'industrie y est relativement intensive en énergie et à une consommation élevée des ménages, qui s'explique elle-même par l'âge du parc immobilier.

Graphique 8**Consommation primaire d'énergie, 2005, par vecteur****Graphique 9****Demande finale nette d'énergie, par secteur, 2005**

N.B. : Le secteur tertiaire comprend les secteurs marchand et non marchand, ainsi que les services de commerce.

La consommation primaire représente la quantité d'énergie nécessaire pour satisfaire la consommation intérieure. Elle comprend donc l'énergie nécessaire à la production d'électricité. La demande finale d'énergie, exprimée en net, correspond quant à elle aux quantités d'énergies fournies aux consommateurs finaux, pour tous les usages qu'ils soient non-professionnels ou commerciaux et industriels. Elle est nette de la consommation d'électricité et de chaleur par le secteur de l'électricité et des pertes d'électricité occasionnées par le transport et la distribution d'électricité. Pour l'année 2005, la demande finale nette d'énergie est de 36 millions de Tep, soit environ deux-tiers de la consommation d'énergie primaire. Le Graphique 9 donne la répartition de la demande finale nette d'énergie entre les grands secteurs. L'industrie compte pour près d'un tiers et le transport pour 27%. Le résidentiel compte pour 27%. Cette répartition justifie amplement l'attention portée par la Section, dans les chapitres suivants, à la problématique du transport et des consommations d'énergie du secteur résidentiel. Pour ce qui concerne l'industrie, les entreprises qui constituent l'essentiel de la consommation d'énergie participent au marché des permis négociables et/ou sont couvertes par des accords de branche. Le rôle de l'instrument fiscal étant relativement mineur, la Section a estimé qu'il n'était pas nécessaire de traiter spécifiquement le problème des consommations d'énergie des secteurs industriels.

2. Une vue comparative de la taxation de l'énergie et ses évolutions récentes

Comme indiqué ci-dessus, la consommation d'énergie comprend la consommation intermédiaire et la consommation finale. En principe, les consommations intermédiaires sont fiscalement déductibles. La consommation finale est soumise à la TVA, celle-ci étant en principe déductible sur la consommation intermédiaire (56).

L'essentiel de la taxation de l'énergie provient des taxes spécifiques. En Belgique, celles-ci sont constituées essentiellement par des accises et par la cotisation sur l'énergie. C'est sur cette fiscalité que nous allons nous concentrer.

2.1. Comparaison internationale

La comparaison de la fiscalité environnementale qui a été faite au chapitre 1 indique que le taux de taxation implicite de l'énergie était relativement faible en Belgique, eu égard à son niveau moyen dans l'Union européenne (57). En particulier, tous les pays voisins ont des taux implicites nettement plus élevés (58).

Théoriquement, cette situation peut s'expliquer de trois façons : par des différences au niveau des taux légaux, par des différences au niveau des exonérations totales ou partielles, ou encore par des « mix » énergétiques différents. Le premier de ces facteurs explicatifs sera examiné ici en détail, pour voir de quelle marge de manœuvre la Belgique dispose en matière de taux. Les exonérations seront abordées plus sommairement, faute notamment de données quantitatives à leur sujet. Enfin, il importe d'examiner dans quelle mesure les écarts de taux constatés se traduisent dans des écarts de prix.

Nous terminerons cette comparaison internationale par une approche complémentaire, qui prend les pays scandinaves à titre de référence et non pas les pays voisins. Ce choix est motivé par le rôle de pionnier joué par ces pays en matière de fiscalité environnementale.

56 Pour ce qui concerne les consommations d'énergie liées au transport, voir ci-après, chapitre 3, pages 113 et suivantes.

57 Voir ci-dessus, pages 42 et suivantes.

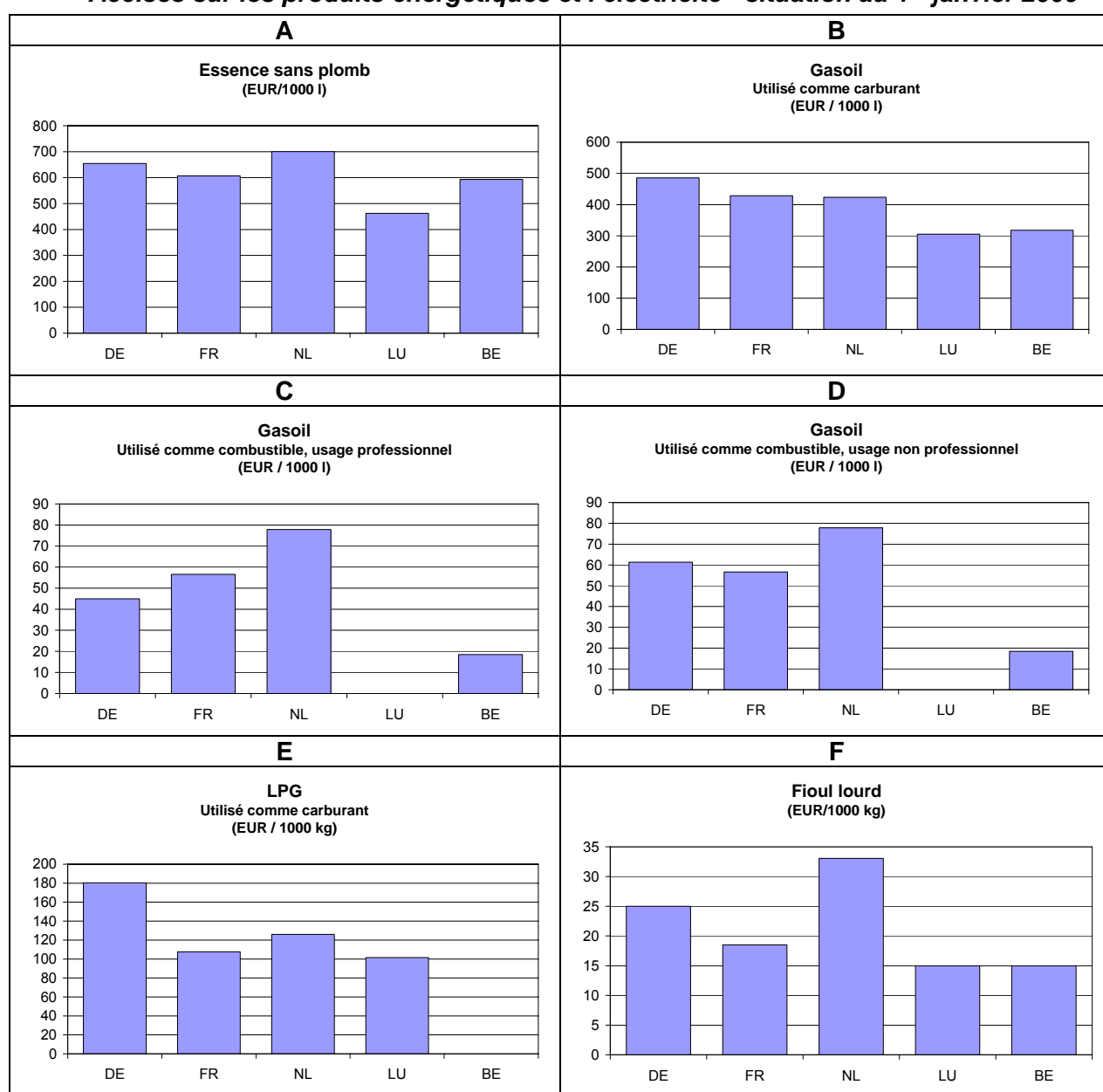
58 Toutefois, le taux de taxation implicite étant le rapport des recettes à la consommation finale, le taux calculé pour le Luxembourg est flâté par les ventes de carburant aux non-résidents de passage sauf si la consommation finale est correctement mesurée comme étant la consommation sur le territoire.

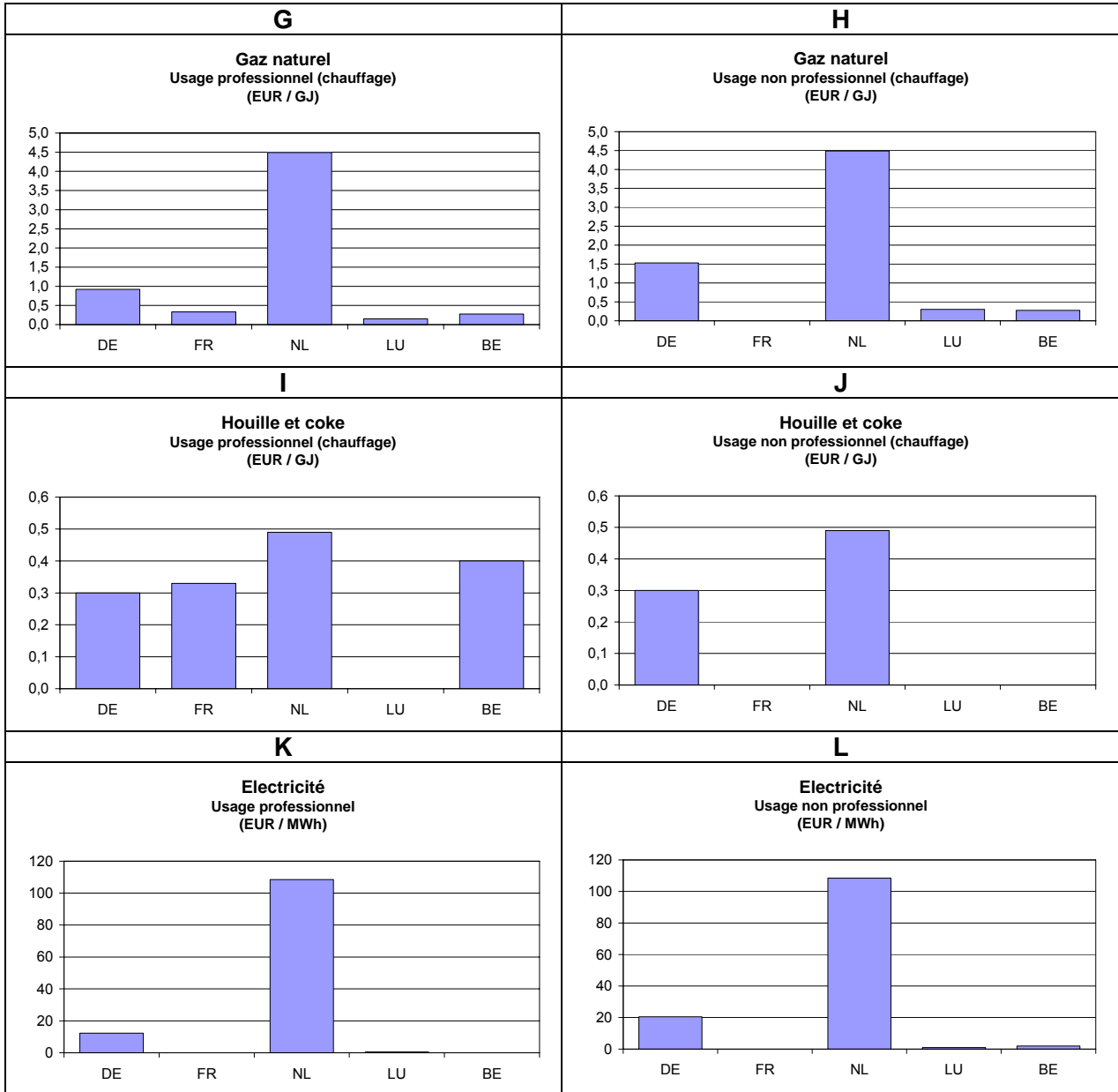
2.1.1. Comparaison avec les pays voisins

A. COMPARAISON DES TAUX

Le choix des pays voisins s'impose en raison de plusieurs arguments : ce sont nos principaux partenaires commerciaux et de plus, pour certains produits énergétiques, la possibilité de « transborder shopping » est un facteur à prendre en compte. Les différents panneaux du Graphique 10 fournissent, pour les principales utilisations des différents vecteurs, une comparaison des taux d'accise en vigueur (59) au 1^{er} janvier 2009 dans les pays suivants : Allemagne, France, Pays-Bas, Luxembourg, et Belgique. L'annexe 3 présente les données chiffrées et complétées par les réductions et exonérations propres à chaque pays, dans la mesure où elles sont inscrites dans la structure des taux.

Graphique 10
Accises sur les produits énergétiques et l'électricité - situation au 1^{er} janvier 2009





Les principaux usages des produits énergétiques

Le Graphique 10 et d'autres tableaux du graphique repose sur une nomenclature des taux d'accises dont nous n'avons repris ici que les plus pertinents. L'essence sans plomb est utilisée presque exclusivement comme carburant pour le transport. Le gasoil connaît des taux d'accises différents selon qu'il est utilisé comme carburant ou comme combustible et dans ce cas on distingue l'utilisation professionnelle de l'utilisation non professionnelle. Le lecteur retrouvera dans les graphiques la différence de prix – et d'accises- bien connue entre le diesel « voiture » et le mazout de chauffage. Ce dernier est en fait le « gasoil utilisé comme combustible, usage non professionnel ». Un autre dérivé du pétrole, le pétrole lampant, doit son nom au fait qu'au 19^{ème} siècle il a supplanté l'huile de baleine dans les lampes à huile (les bougies et le gaz assuraient aussi l'éclairage). Cet usage a été abandonné lors de l'avènement des ampoules électriques et il est aujourd'hui utilisé principalement pour le chauffage. Les moteurs d'aviation à turbine utilisent un carburant à base de kérosène, un produit voisin du pétrole lampant, mais ce carburant n'est pas taxé. Le fuel lourd est un combustible de haute viscosité qui est utilisé pour alimenter les centrales thermiques. Il est aussi utilisé dans les gros moteurs Diesel installés à bord des navires, mais cet usage n'est pas taxé. Le LPG est un mélange de gaz issus du raffinage du pétrole ou du traitement du gaz naturel. Il n'est utilisé que comme carburant pour les véhicules. Le propane et le butane, qui en sont proches, sont principalement utilisés comme combustibles. Le gaz naturel est un mélange d'hydrocarbures, principalement composé de méthane. Il est utilisé comme combustible

Les conclusions qu'on peut tirer de ces graphiques sont assez simples. A l'exception du Luxembourg, les pays voisins ont des taux d'accises plus élevés et parfois dans une mesure considérable) sauf dans le cas de certains vecteurs (gaz naturel, charbon et électricité) dont l'utilisation non professionnelle comme combustible n'est pas taxée en France. Dans ce pays, l'utilisation professionnelle de l'électricité n'y est pas taxée non plus, et celle du charbon l'est moins qu'en Belgique.

En conclusion, **la comparaison des taux de taxation fournit manifestement un élément explicatif important de la différence de taux de taxation implicite entre la Belgique et certains pays voisins**, à savoir l'Allemagne, la France et les Pays-Bas.

B. QUID DES EXONÉRATIONS ?

La comparaison des exonérations est plus difficile. A moins de se plonger dans les textes légaux, on ne peut être certain d'avoir fait le tour de ces dispositions. De plus, des données chiffrées sur le volume des exonérations sont nécessaires pour pouvoir en apprécier l'importance. Le Tableau 3 tente de résumer les principales exonérations en vigueur en Belgique et dans les pays voisins.

Tableau 3
Taxation des produits énergétiques en Belgique et dans les pays voisins
Résumé des exonérations

Type d'exonération	D	F	L	NL	BE
Produits énergétiques utilisés autrement que comme carburant ou combustible		x	x	x	x
Produits énergétiques utilisés à double usage				x	x
Electricité utilisée dans certains procédés		x	x		x
Produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité	x	x		x	x
Navigation aérienne (hors accords internationaux)	x	x	x	x	x
Navigation maritime et fluviale	x	x	x	x	x
Electricité produite pour usage propre à partir de sources d'énergie renouvelable	x				x
Produits énergétiques et électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie	x	x		x	x
Electricité produite pour usage propre dans une installation de production combinée de chaleur et d'électricité					x
Produits énergétiques et électricité utilisés pour le transport de personnes et de marchandises par train	x		x		x
Produits énergétiques et électricité utilisés dans l'agriculture, l'horticulture, la pisciculture et la sylviculture	x	x	x		x
Huile de colza utilisée comme carburant		x			x
Electricité et gaz naturel fournis à des « clients protégés »					x

C. QUELS EFFETS SUR LES PRIX RELATIFS ?

La question qui vient immédiatement à l'esprit est de savoir si les différences de taux se retrouvent dans les différences de prix ou si elles ne sont pas compensées par (ou ne compensent pas) des différences au niveau des prix hors taxes.

Les prix des produits énergétiques peuvent également être influencés par des réductions de taux et, pour la consommation finale, ils le sont par la TVA.

- Il faut à cet égard tenir compte du fait qu'en Belgique, la consommation énergétique des entreprises bénéficie souvent de réductions de taux importantes : 50 % dans le cas d'entreprises avec accord ou permis environnemental (60), 100 % si elles sont en outre grandes consommatrices. La Belgique applique aussi le système du carburant professionnel, dont il sera question plus loin (61).
- Pour ce qui concerne les taux de TVA - qui portent aussi sur les accises- l'Allemagne, la France et les Pays-Bas ont respectivement des taux de 19 %, 19,60 % et 19 %, ce qui n'est guère éloigné du taux de 21 % en vigueur en Belgique (sauf pour le charbon qui y bénéficie du taux réduit de 12%). Le Luxembourg, par contre, applique des taux nettement

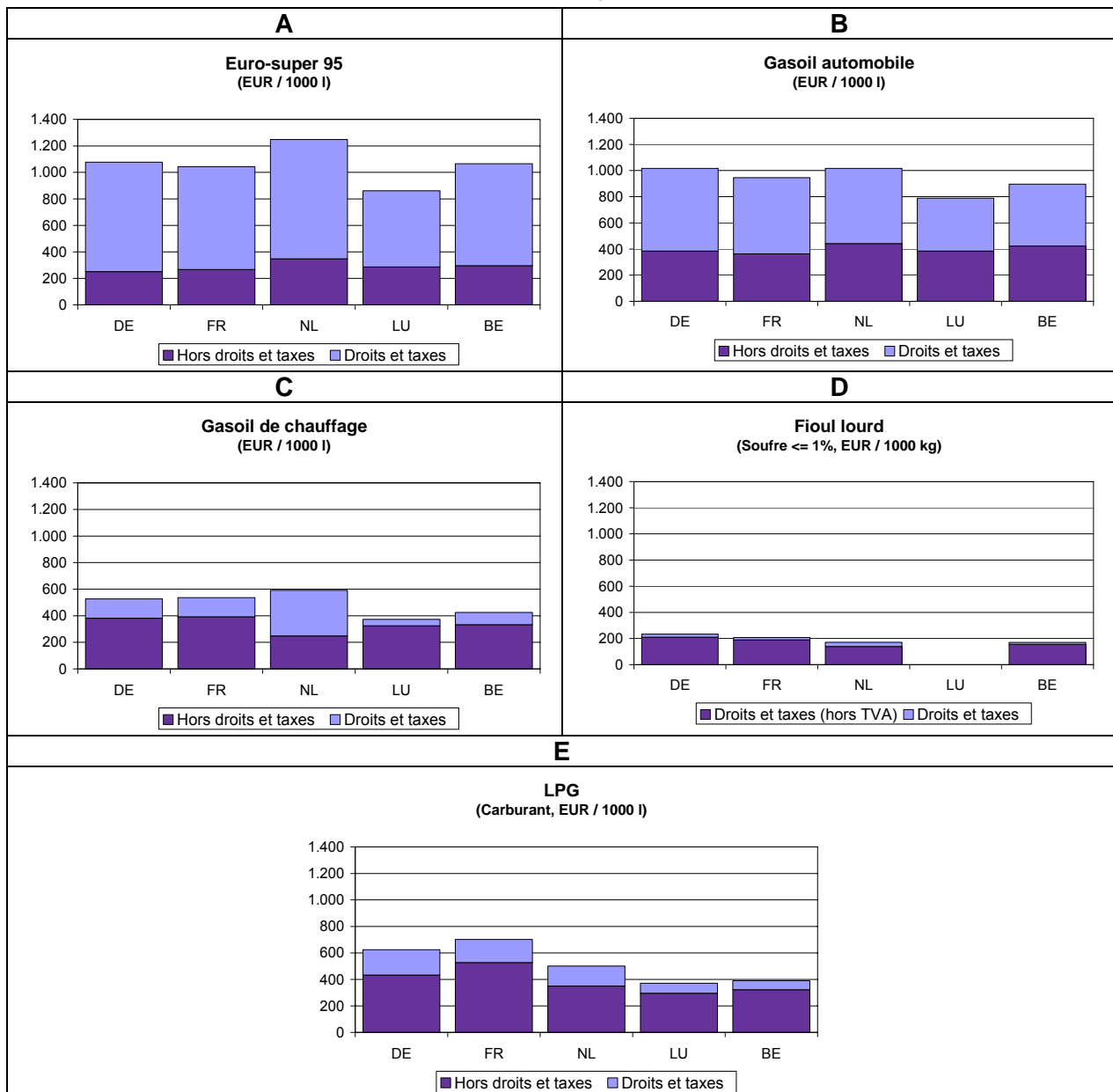
60 Alors que les « accords » sont des engagements négociés avec les pouvoirs publics, les « permis » renvoient à la participation au système d'échanges de quotas d'émissions de gaz à effet de serre, système qui a été établi par la directive 87/2003/CE. Les quotas en question sont ceux qui sont alloués aux entreprises appartenant à certains secteurs définis : énergie, métaux ferreux, ciment, verre, produits céramiques et papier. Tous les pays considérés ici participent à ce système, y compris la Norvège (qui l'a rejoint pour la phase 2008-2012).

61 Voir ci-après pages 71 et suivante.

inférieurs. Le taux de TVA sur l'énergie y est généralement de 15 %, mais ce taux n'est que de 12 % dans le cas du charbon et du gasoil utilisé comme combustible, et il tombe à 6 % pour le LPG, le gaz naturel et l'électricité.

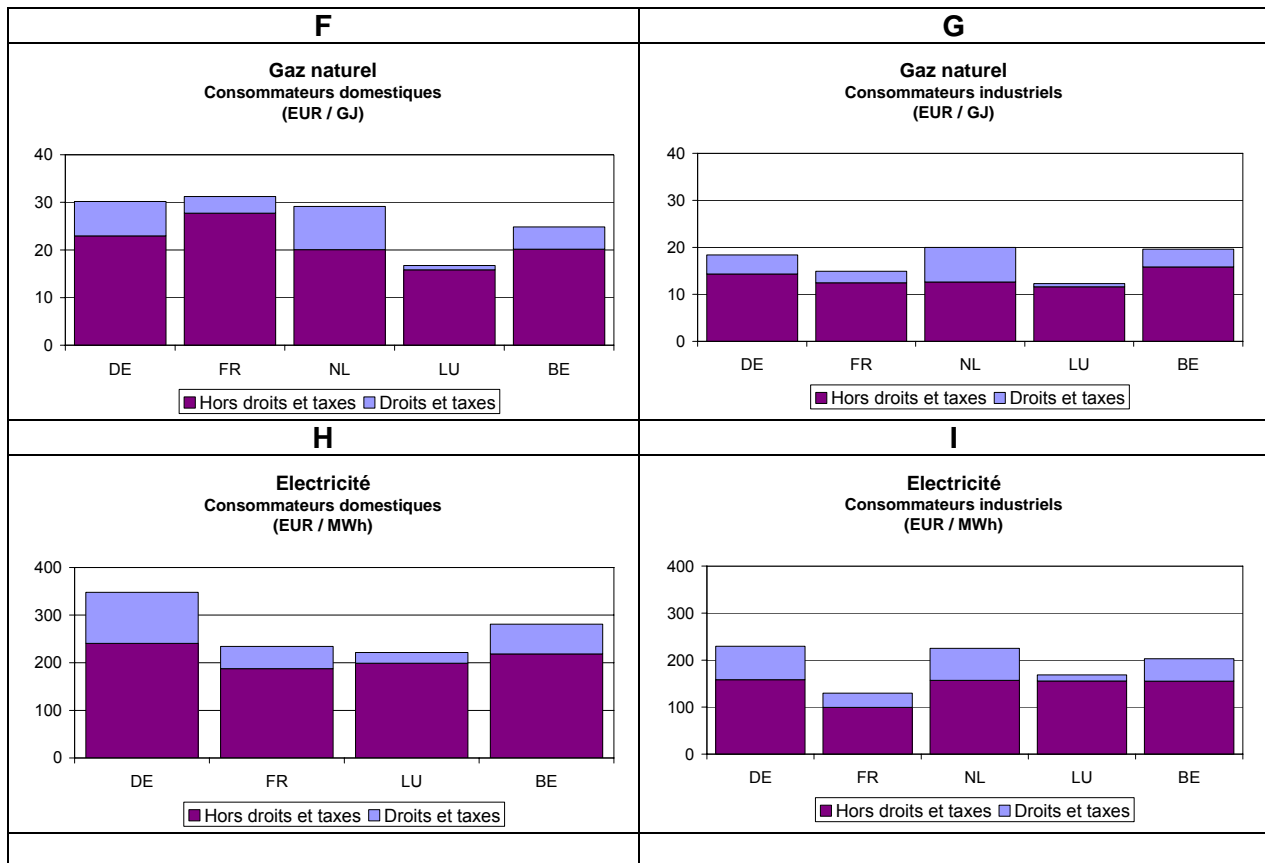
Les différents panneaux du Graphique 11 comparent à cet effet les prix à la consommation des différents produits pétroliers au début de l'année 2009. D'une manière générale, on ne constate pas que les prix hors taxes élevés coexisteraient avec des taxes faibles ou inversement.

Graphique 11
Prix à la consommation des produits pétroliers
Situation au 5 janvier 2009



Source : EUROPEAN COMMISSION (2009), *Oil bulletin*.

Graphique 12
Prix du gaz naturel et de l'électricité – 2008



Sources : EUROPEAN COMMISSION (2009), *Oil bulletin*; EUROSTAT.

Le LPG est moins cher que dans les pays voisins, à l'exception du Luxembourg. C'est dans ce pays que le prix hors droits et taxes est le plus bas. Malgré les accises qui y sont en vigueur – alors qu'il n'y en a pas chez nous –, le prix reste plus bas au Luxembourg, aussi du fait d'un moindre taux de TVA.

Pour ce qui concerne la consommation domestique de gaz naturel, on note de nouveau un prix hors droits et taxes inférieur au Luxembourg. L'avantage comparatif de ce pays est renforcé par les très faibles accises et par son taux de TVA plus bas.

L'électricité utilisée pour la consommation domestique est plus chère qu'en France et au Luxembourg mais moins chère qu'en Allemagne. Ce constat vaut tant pour le prix hors droits et taxes que pour le prix toutes taxes comprises. Les différences de prix hors taxes peuvent s'expliquer par différents éléments : le mode de production, le degré de concurrence et les procédures de régulation. Les diverses taxes comprennent, outre les accises identifiées au Graphique 10, la TVA et des prélèvements de moindre importance.

2.1.2. Comparaison avec les pays scandinaves

A. COMPARAISON DES TAUX

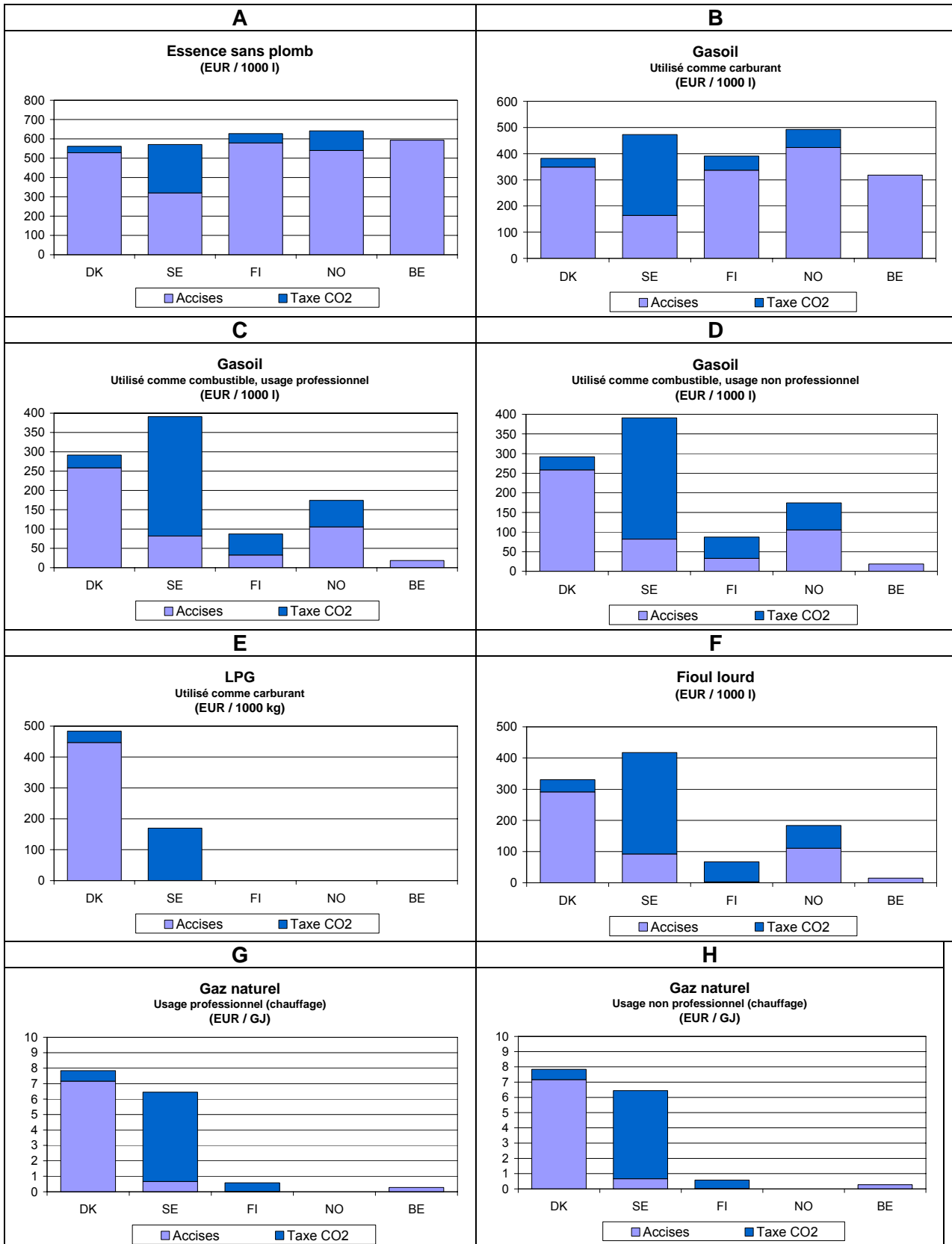
Le Graphique 13 compare les accises sur les produits énergétiques applicables en Belgique avec le total des taxes (accises et taxe CO₂) qui, dans les pays scandinaves, frappent les vecteurs énergétiques dans leurs différentes utilisations. La taxe CO₂ est donc assimilée ici à une accise, ce qu'elle est fondamentalement. Le montant de cette taxe est aussi présenté séparément, ce qui permet d'en évaluer l'importance relative.

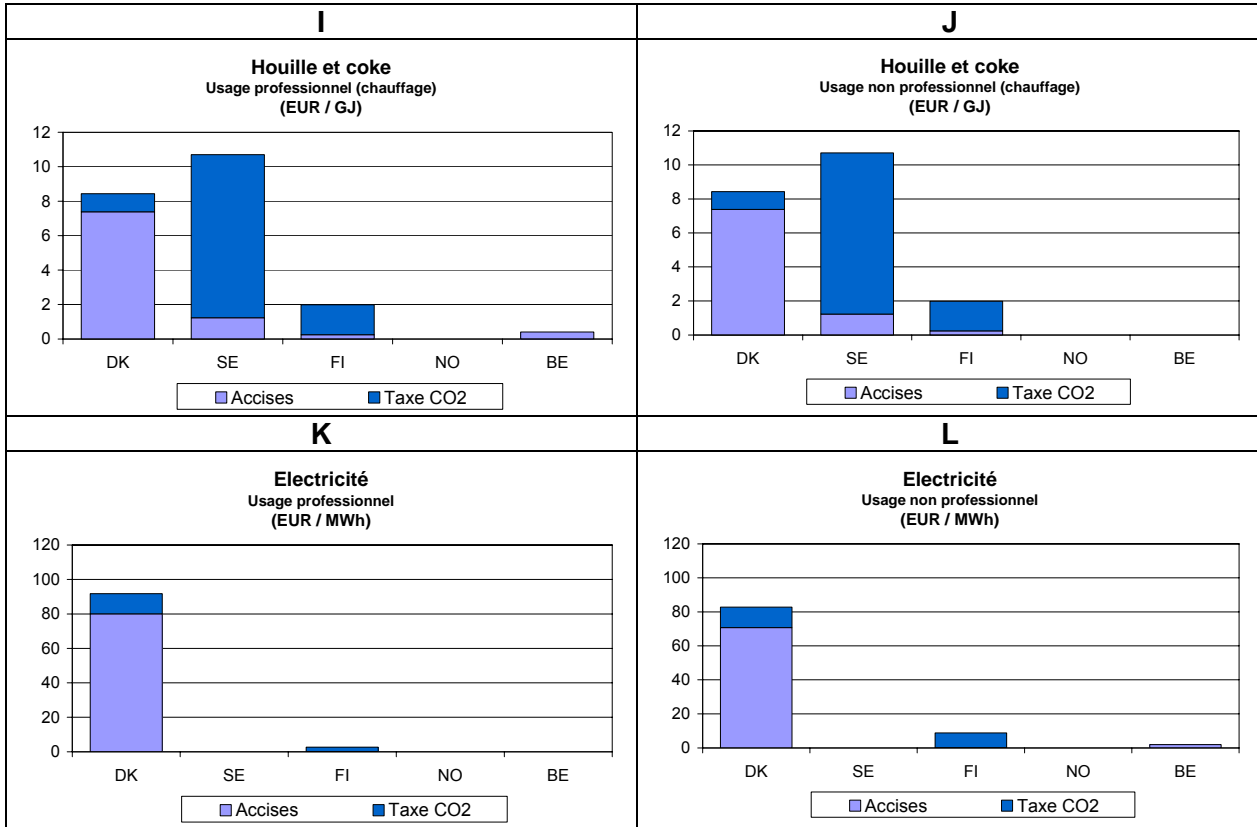
Rappelons qu'une taxe CO₂ est une taxe dont l'assiette est le contenu en carbone du vecteur énergétique en question. De ce point de vue, on peut dire qu'il n'y a plus à proprement parler de taxe CO₂ en Finlande. Toutefois, les taxes sur l'énergie y comprennent une composante CO₂ (« additional duty »), qui s'ajoute au « basic duty ». C'est pour cette raison que la Finlande figure dans ces graphiques.

A la lecture des graphiques, on constate qu'à quelques exceptions près, les taux belges sont inférieurs aux taux des pays scandinaves, l'écart entre les deux étant souvent considérable. La principale exception est l'essence. Le Danemark et la Suède sont les pays qui ont généralement les taux les plus élevés.

Les taxes CO₂ en vigueur dans les pays scandinaves n'expliquent qu'une partie de cet écart. Le plus souvent, le niveau de taxation resterait supérieur à ce qu'il est en Belgique même si on faisait abstraction de la taxe CO₂. L'importance de celle-ci varie d'ailleurs fortement de pays à pays : quasiment dix fois plus élevée en Suède qu'au Danemark, elle se situe entre les deux en Finlande et en Norvège (mais généralement plus près du niveau danois). Mais il est vrai qu'outre la Suède, la taxe CO₂ joue un rôle prépondérant en Finlande et parfois en Norvège dans le cas des vecteurs suivants : fioul lourd, gaz naturel, houille et électricité.

Graphique 13
Accises et taxe CO₂ sur les produits énergétiques et sur l'électricité
Comparaison avec les pays scandinaves – Situation au 1^{er} janvier 2009





B. LES EXONERATIONS

Dans tous les pays, les taux sont assortis de nombreuses exonérations. Le Tableau 4 en fournit un résumé où les sigles (x), x et X indiquent une importance croissante, estimée de façon superficielle il est vrai. Ce tableau montre du moins qu'il existe de nombreuses exonérations dans les pays scandinaves, même s'il semble y en avoir plus encore en Belgique.

Tableau 4
Taxation des produits énergétiques dans les pays scandinaves
Résumé des exonérations

Type d'exonération	DK	SE	FI	NO	BE
Produits énergétiques utilisés autrement que comme carburant ou combustible	x	x			x
Produits énergétiques utilisés à double usage	(x)		x	x	x
Electricité utilisée dans certains procédés	(x)	x		x	x
Produits énergétiques utilisés pour produire de l'électricité	x	x	(x)	x	(x)
Navigation aérienne (hors accords internationaux)	x	x		x	x
Navigation maritime et fluviale	x	x	x	x	x
Electricité produite pour usage propre à partir de sources d'énergie renouvelable	x	(x)			x
Produits énergétiques et électricité utilisés pour la production combinée de chaleur et d'énergie		(x)		x	x
Electricité produite pour usage propre dans une installation de production combinée de chaleur et d'électricité					x
Produits énergétiques et électricité utilisés pour le transport de personnes et de marchandises par train	X	x	x	x	x
Produits énergétiques et électricité utilisés dans l'agriculture, l'horticulture, la pisciculture et la sylviculture	x	x	x	x	x
Huile de colza utilisée comme carburant	X			X	x
Electricité et gaz naturel fournis à des « clients protégés »					x
Produits énergétiques utilisés par les raffineries	x	x	x		
Méthane produit par des procédés biologiques		x			
Huile recyclée			x		
Produits énergétiques utilisés sur les plateformes de forage				x	
Produits énergétiques utilisés dans l'industrie de la pâte à papier, du papier et du guano de poisson				x	
Electricité fournie à des entreprises intensives en énergie dans l'industrie de la pâte à papier et du papier qui sont engagées dans un programme d'efficacité énergétique				x	

2.1.3 En résumé

La comparaison internationale faite au chapitre 1^{er} indiquait que le taux de taxation implicite de l'énergie était relativement faible en Belgique, tant par rapport aux pays voisins que par rapport à l'Union européenne en général. Ce taux implicite est fonction des taux de taxation nominaux des différents vecteurs, des exonérations et du mix énergétique et nous avons ici approfondi la comparaison internationale sur les deux premiers de ces trois éléments explicatifs, en faisant la comparaison par rapport aux pays voisins d'une part et aux pays scandinaves d'autre part.

La comparaison des taux de taxation nominaux avec les pays voisins fournit manifestement un élément d'explication important des écarts de taux d'imposition implicite : à l'exception du Luxembourg, les pays voisins ont des taux d'accises plus élevés et parfois nettement plus élevés. La comparaison des exonérations est plus délicate elles sont en tout cas plus nombreuses en Belgique que dans les pays voisins. Pour les produits pétroliers, la conclusion qui ressort de la comparaison des taxes vaut également pour les prix finaux mais c'est moins nettement le cas pour l'électricité.

2.2. Les évolutions récentes en Belgique

Au cours des dernières années, les évolutions de la fiscalité sur les produits énergétiques proviennent essentiellement de l'application cliquet et du cliquet inversé. Même s'ils sont ici présentés comme un ensemble, il ne faut pas perdre de vue que ces deux mécanismes ont été conçus séparément : c'est d'abord le cliquet qui a été conçu et mis en œuvre lors de la baisse des prix pétroliers puis ensuite le cliquet inverse lors de la phase de hausse des prix. Il est vraisemblable que les motivations du cliquet étaient essentiellement budgétaires : il s'agit en effet d'une façon particulièrement indolore d'obtenir des recettes fiscales. La motivation environnementale n'était pas clairement établie. Le cliquet inverse apparaît davantage comme une concession que comme le pan symétrique d'un système stabilisateur des prix.

Un autre élément significatif dans les évolutions récentes est l'apparition du « diesel professionnel » qui introduit indirectement – c'est-à-dire sans introduire de distinction dans les taux d'accises – une distinction entre l'utilisation professionnelle et privée du diesel de roulage.

La Section a estimé nécessaire d'examiner les dispositions légales sous-jacentes et leurs effets. Même s'il n'a pas été conçu en ce sens, l'ensemble formé par le cliquet et le cliquet inverse peut en effet être utilisé pour réduire la variabilité des prix et donc pour maintenir leur niveau en conformité avec l'orientation de long terme souhaitée en fonction d'objectifs allocatifs d'intégration des coûts externes (62). Quant au mécanisme du diesel professionnel, il est un des moyens possibles pour traiter le problème de compétitivité que peut rencontrer le secteur du transport en cas de hausse de la taxation des carburants en Belgique. C'est dans cette optique que sont examinées les évolutions récentes.

2.2.1. L'utilisation du cliquet et du cliquet inversé

A. LE MÉCANISME DU CLIQUET

Le gouvernement fédéral a introduit le système du cliquet par la loi-programme du 5 août 2003. Le principe en est le suivant : à chaque diminution du prix maximum des carburants (suivant le contrat-programme), la moitié de cette diminution est convertie en une augmentation du droit d'accise spécial (63). Le prix maximum qui résulte de l'application du cliquet est donc supérieur au prix maximum qui aurait résulté de la baisse des cotations des produits pétroliers, puisqu'une partie de cette baisse a été convertie en une augmentation des accises.

Ce mécanisme permet donc d'amortir la baisse du prix maximum, pour autant que cette baisse ne dépasse pas une certaine ampleur en un laps de temps donné. En effet, le gouvernement a plafonné comme suit l'augmentation annuelle de l'accise spéciale.

62 Voir ci-après page 81.

63 Le terme « spécial » signifie que le droit d'accise en question est propre à la Belgique, et non, comme le droit d'accise ordinaire, commun à la Belgique et au Luxembourg.

- Pour l'essence, l'augmentation de l'accise spéciale a été plafonnée à 0,014 €/l en 2003 et à 0,028 €/l par an à partir de 2004. Le plafond de 0,028 €/l a été atteint en avril 2005.
- Pour le diesel, l'augmentation de l'accise spéciale a été plafonnée à 0,028 €/l en 2004 et à 0,035 €/l par an à partir de 2005. Le plafond de 0,035 €/l a été atteint en mai 2005.
- Le mécanisme du cliquet a été réintroduit le 10 janvier 2009. Des plafonds de 0,028 €/l et 0,035 €/l seront respectivement appliqués pour l'essence et le diesel.

Pour calculer l'effet du cliquet sur le prix à la pompe et sur les recettes budgétaires, il faut tenir compte des conséquences sur les recettes de TVA. En effet, pour une diminution donnée du prix hors taxes de l'essence, la base de la TVA n'est corrigée qu'à concurrence de 50%. Pour une variation de prix hors taxes Δp , l'effet final sur le prix à la consommation « p_f » est, compte tenu d'un taux de TVA de 21% supposée non déductible, de

$$\Delta p_f = 0.5 * \Delta p * 1.21$$

L'Etat encaisse $0.5\Delta p$ comme accises supplémentaires et garde de ce fait en TVA 21% de la moitié de Δp , alors qu'il aurait perdu 21% de Δp si le cliquet n'avait pas été appliqué.

Pour le diesel, il faut tenir compte de l'interaction avec le mécanisme du diesel professionnel, expliqué ci-après.

B. LE MÉCANISME DU CLIQUET INVERSÉ

Le gouvernement a introduit le système du cliquet inversé par la loi-programme du 27 décembre 2004 et par l'arrêté royal du 24 mai 2005 relatif à la diminution du droit d'accise spécial sur certains carburants. Le système du cliquet inversé a pour objectif de compenser une augmentation du prix maximum des carburants pour le consommateur. A chaque augmentation du prix maximum des carburants dans le cadre de laquelle le prix du produit directeur dépasse un certain seuil, l'accise peut être diminuée à concurrence d'un montant égal à la TVA supplémentaire. Les seuils et produits directeurs sont fixés comme suit : 1,50 €/l pour l'essence 95 octane 10 ppm et 1,10 €/l pour le diesel 10 ppm.

Le système du cliquet inversé permet donc, lorsque les seuils en question sont dépassés, d'atténuer l'augmentation du prix maximum du carburant auquel le système est appliqué. Du point de vue des recettes de l'Etat, la rentrée de TVA provenant de la hausse du prix hors taxe est neutralisée par une baisse d'accises.

C. L'APPLICATION DU CLIQUET ET DU CLIQUET INVERSÉ

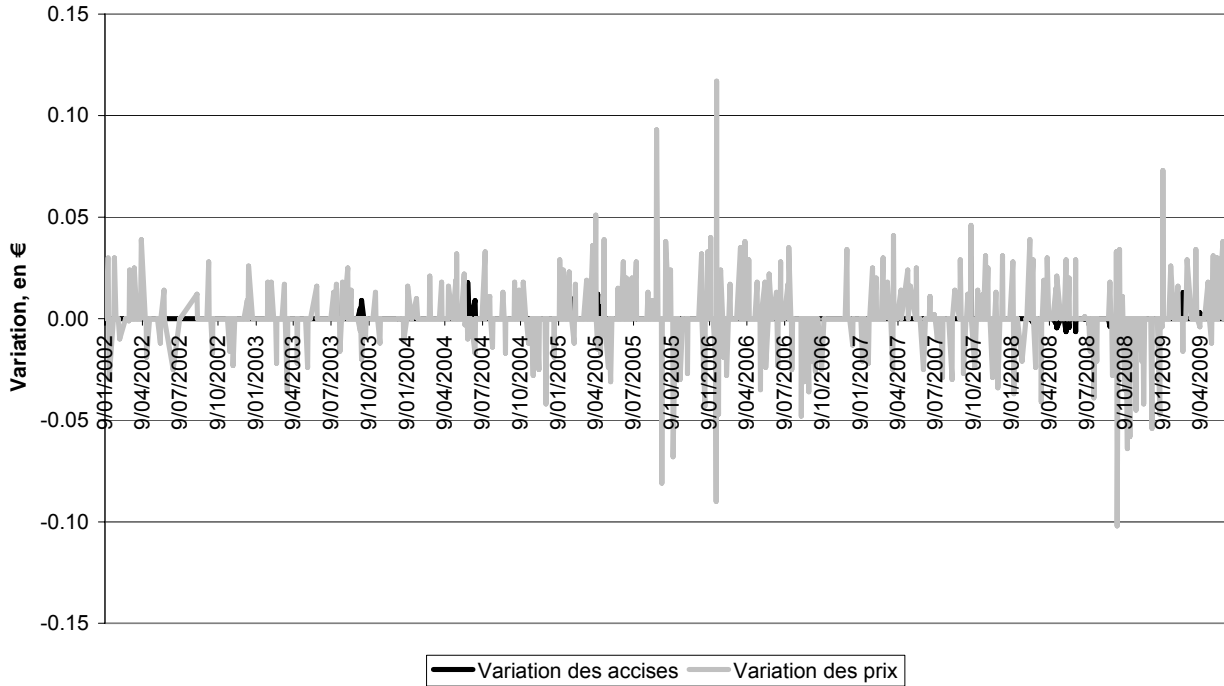
Pour l'essence, le système du cliquet a été appliqué huit fois entre septembre 2003 et avril 2005, entraînant une augmentation du droit d'accise spécial de 0,070 €/l. Le plafond de 0,028 €/l était alors atteint. Pour le diesel, le système du cliquet a été appliqué neuf fois entre février 2004 et mai 2005, entraînant une augmentation du droit d'accise spécial de 0,063 €/l. Depuis sa réintroduction le 10 janvier 2009 et jusqu'au 20 juin 2009, le cliquet a déjà été appliqué quatre fois tant pour l'essence que pour le diesel. Les plafonds ont été atteints le 20 juin 2009 pour l'essence et le 21 février 2009 pour le diesel.

Le cliquet inversé a été appliqué neuf fois pour l'essence entre février 2008 et septembre 2008, ce qui a entraîné une diminution du droit d'accise spécial de 0,0371 €/l. Pour le diesel, il a été appliqué seize fois entre juillet 2005 et août 2006, ce qui a entraîné une diminution du total formé par les accises et la cotisation sur l'énergie de 0,0499 €/l. Le 5 décembre 2007, le total des accises et de la cotisation énergie sur le diesel a été réduit à 0,302 €/l en une seule étape, à la suite de quoi les accises sur le diesel ont atteint le niveau minimum fixé dans la directive européenne.

Le Graphique 14 retrace l'évolution des variations des accises sur l'essence et des prix à la consommation correspondants. Les variations des accises correspondent au cliquet et au cliquet inversé. Le Graphique 15 fait de même pour le diesel.

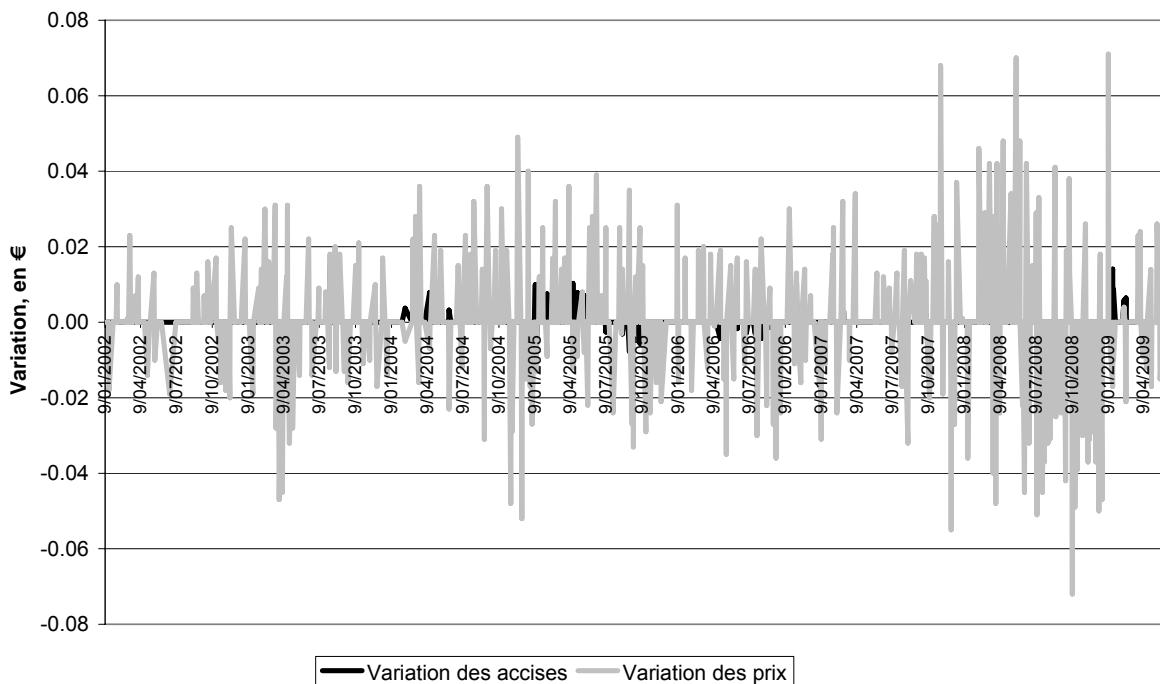
Graphique 14

Variations du prix de l'essence, cliquet et contre cliquet



Graphique 15

Prix du diesel, cliquet et contre cliquet



Il ressort clairement de ces graphiques que *l'effet stabilisateur des cliquets est très limité* : qu'il s'agisse du cliquet ou du cliquet inverse, les variations d'accises qu'a provoquées leur application sont d'une amplitude nettement moindre que les variations des prix (64).

Le Tableau 5 détaille les incidences budgétaires du mécanisme. Pour certaines années, le rendement budgétaire de l'opération était loin d'être négligeable. Il est positif sur l'ensemble de la période, ce qui conforte l'impression que la motivation budgétaire était prédominante.

Tableau 5
Incidence budgétaire du cliquet et du cliquet inversé

	Accises Essence	Accises Diesel	Total	En % des recettes d'accises	Effet en TVA
2003	29.45	45.27	74.73	2.1%	11.24
2004	97.67	237.21	334.88	8.8%	48.52
2005	77.44	166.90	244.35	6.3%	35.74
2006	13.38	-157.17	-143.79	-3.8%	-17.85
2007	16.20	0.98	17.18	0.5%	3.09
2008	-24.89	-98.31	-123.20	-3.4%	-17.25
Total	209.26	194.88	404.14	1.8%	63.49

Millions €

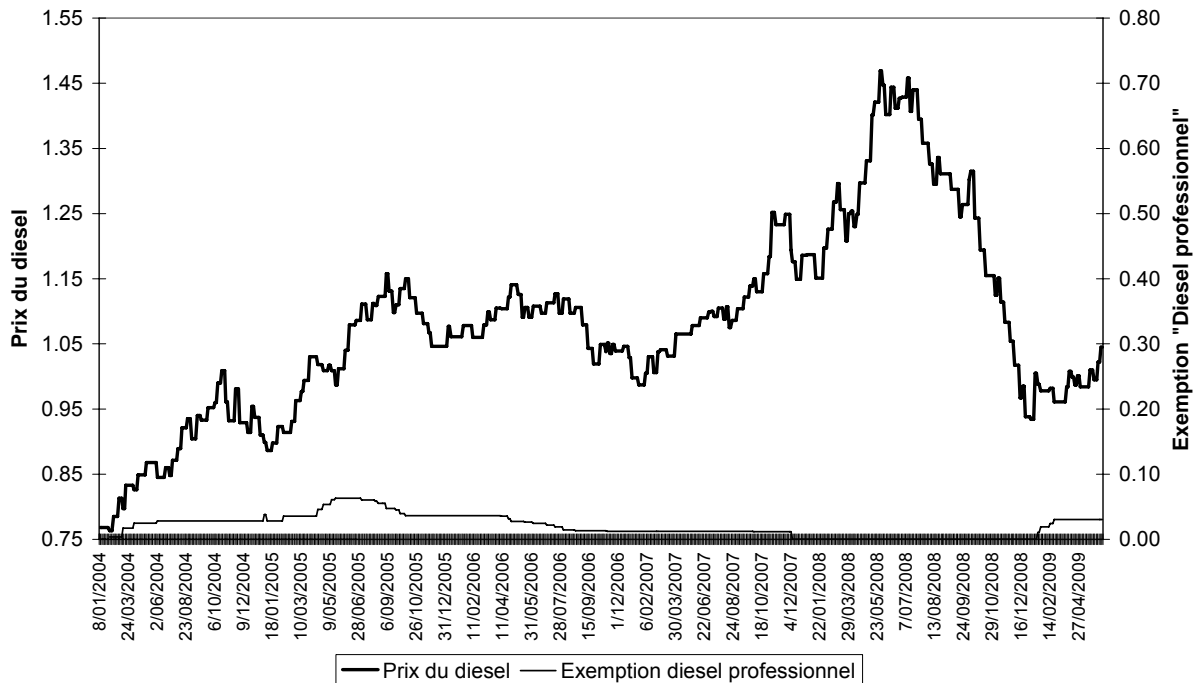
2.2.2. Le diesel professionnel

Le mécanisme du diesel professionnel a été introduit en 2004. Par « diesel professionnel », on désigne le diesel utilisé comme carburant par

- les camions d'au moins 7,5 tonnes de masse maximale affectés exclusivement au transport de marchandises pour compte d'autrui ou pour compte propre,
- les véhicules de plus de huit places, sans tenir compte du conducteur, affectés au transport régulier ou occasionnel de passagers,
- et les taxis en transport national.

A dater du 1^{er} janvier 2004, le diesel professionnel ainsi défini a été exempté de l'augmentation du droit d'accise spécial résultant de l'application du système de cliquet. A ce moment, les accises sur le diesel (à faible teneur en soufre) étaient de 304,9090 €/1000 l. Le 5 décembre 2007, le diesel professionnel a été supprimé *de facto*, suite au fait que le taux d'accise avait atteint le minimum européen. Il est de nouveau appliqué depuis le 10 janvier 2009. Le Graphique 16 montre l'incidence du diesel professionnel. La ligne du bas montre de quel montant le diesel professionnel a été exempté.

64 Le coefficient de corrélation entre la variation des accises et celle des prix est de -0.03 pour l'essence et de -0.08 pour le diesel.

Graphique 16**Prix du diesel et exemption "diesel professionnel"**

Le constat est le même que pour le mécanisme du cliquet et du cliquet inverse : les remboursements de diesel professionnel n'ont compensé que très légèrement les variations des prix. Sur les années 2005-2008, les remboursements (65) atteignent 198,0 millions €, soit 0,8% des recettes d'accises sur l'ensemble des produits énergétiques.

Tableau 6
Incidence budgétaire des remboursements de diesel professionnel

	Montants remboursés	En % des accises sur produits énergétiques
2003		
2004		
2005	-63.20	-1.6%
2006	-86.82	-2.3%
2007	-32.89	-0.9%
2008	-15.04	-0.4%
Total	-197.95	-0.8%

Millions €

La faible incidence de ce dispositif ne dispense pas de s'interroger sur son objectif. L'argument de la compétitivité est valable dès lors que les remboursements neutralisent des augmentations unilatérales de taxation du diesel. Toutefois, en protégeant le secteur des hausses de prix, ce mécanisme va à l'encontre de l'objectif d'intégration des coûts externes : il a toutes les apparences d'un soutien sectoriel qui, étant permis par la Directive 2003/96/CE sur la taxation de l'énergie, a échappé au contrôle des autorités européennes en matière de concurrence et d'aides d'Etat. Un

des arguments avancés à l'époque était la rigidité des contrats conclus par la plupart des petites entreprises du secteur, qui ne leur permettait pas de répercuter des hausses de prix des matières premières. Ce n'est pas le rôle des pouvoirs publics de payer pour les conséquences d'une pratique contractuelle.

2.2.3. En résumé

Le mécanisme du cliquet et du contre-cliquet ont été créés séparément et non pas comme les deux volets d'un système qui se serait voulu symétrique. L'examen de l'expérience montre que les variations d'accises sont dérisoires par rapport aux variations des prix. Le rendement budgétaire est globalement positif de fait de son caractère asymétrique et de l'effet du taux minimum européen. Il semble bien que l'introduction du cliquet avait d'abord une motivation budgétaire. Le contexte de baisse des prix pétroliers rendait l'opération « indolore » (illusion fiscale), ce qui diminuait aussi son effet incitatif. Le contre-cliquet est venu comme une compensation. Dans ses modalités actuelles, le double mécanisme n'est donc pas un stabilisateur efficace des prix.

Les remboursements de diesel professionnel répondent davantage à un objectif de soutien sectoriel mais l'effet a également été limité par rapport aux variations des prix. Cette politique va à l'encontre de l'objectif allocatif.

2.3. Conversion de la fiscalité actuelle en taxation des émissions de CO₂

En Belgique, la taxation des vecteurs énergétiques n'est pas basée sur les émissions de CO₂ qu'occasionne leur consommation. Pourtant, du point de vue de la politique climatique, ce serait certainement une option à prendre en considération. La cohérence imposerait alors de taxer les émissions de CO₂ au même taux, indépendamment du vecteur. Cette option est d'autant plus justifiée que la Section a retenu pour priorités l'objectif allocatif et l'intégration des coûts externes dans les prix des produits polluants.

Bien sûr, la consommation d'énergie occasionne d'autres émissions, par exemple de particules dans le cas du gasoil. La priorité qui est donnée ici aux émissions de CO₂ se justifie par l'importance de leur effet à l'échelle planétaire. En outre, la limitation de ces émissions fait l'objet d'objectifs fixés au niveau européen. Enfin, les émissions autres que de CO₂ peuvent varier en fonction de divers paramètres (existence ou non d'un filtre à particules, par exemple). La taxation du vecteur énergétique n'est pas, dans ce cas, l'instrument idéal pour intégrer l'effet de ces émissions.

Il est donc particulièrement intéressant d'exprimer la fiscalité actuelle par rapport aux émissions de CO₂ causées par les différents vecteurs énergétiques. Dans cette optique, une première étape consiste à examiner à quelle taxation des émissions de CO₂ correspondent les taux actuels frappant les différents vecteurs et utilisations. Compte tenu du fait que les unités de taxation diffèrent selon les vecteurs, Il y a lieu de les ramener à une unité commune, la tonne équivalent pétrole (Tep) d'abord et la Gigajoule (GJ) ensuite. Pour cette dernière, nous disposons en effet de facteurs d'émission, qui expriment la quantité de CO₂ émise par une Gigajoule d'un vecteur donné. Il est dès lors facile de calculer, pour chaque vecteur et utilisation, le taux de taxation de la tonne de CO₂.

La TVA n'est pas prise en compte dans ce calcul. Cet impôt a sa raison d'être propre, en tant qu'impôt général sur la taxation de la consommation finale. La TVA n'est pas, et ne peut être, une taxe d'orientation pigouvienne et ce pour deux raisons. Elle n'est ni spécifique à certains biens Et il n'est pas possible, dans l'état actuel de la Directive TVA, de justifier un taux réduit par des

considérations environnementales. De plus, elle n'est pas basée sur les quantités. Or, un effet externe, tel que l'émission de CO₂, est essentiellement d'ordre physique ; aussi doit-il être internalisé par une taxe fixe, du type accises, qui est elle basée sur les quantités. C'est pourquoi seules les « accises » - au sens large du terme, sont prises en considération ici. Le concept de « taxes » est donc le même que celui qui a servi de base à la comparaison internationale, dont les résultats ont été présentés au Graphique 10 pour les pays voisins et au Graphique 13 pour la comparaison avec les pays scandinaves.

Les résultats, qui figurent à la dernière colonne du Tableau 7, montrent que le taux d'accise exprimé par tonne de CO₂ est très variable. Il va de 0 à 262,71 € par tonne de CO₂. C'est pour l'essence sans plomb que la taxation des émissions de CO₂ est la plus forte alors que le facteur d'émission de ce vecteur énergétique est moindre que celui du gasoil et du pétrole lampant, qui connaissent des taxations plus basses.

Tableau 7
Equivalent en taxe CO₂ des taxes actuelles sur les différents vecteurs énergétiques

Vecteur énergétique	Unité	Accises par unité (euros)	Equivalent énergétique par unité (Tep)	Equivalent énergétique par unité (GJ)	Facteurs d'émission (kg CO ₂ /GJ)	Emission de CO ₂ par unité (tonnes CO ₂)	Accises par tonne de CO ₂ (euros)
	(1)	(2)	(3)	(4)=(3)*41,86	(5)	(6)=(4)*(5)/1000	(7)=(2)/(6)
Essence sans plomb	1000 l	592,87	0,778	32,565	69,3	2,257	262,71
Gasoil							
Utilisé comme carburant	1000 l	317,89	0,879	36,796	74,07	2,725	116,64
Utilisations indus. et commerciales	1000 l	21,00	0,879	36,796	74,07	2,725	7,71
Combustible (usage professionnel)	1000 l	18,49	0,879	36,796	74,07	2,725	6,78
Combustible (usage non profes.)	1000 l	18,49	0,879	36,796	74,07	2,725	6,78
Pétrole Lampant							
Utilisé comme carburant	1000 l	580,44	0,832	34,810	71,86	2,501	232,04
Utilisations indus. et commerciales	1000 l	21,00	0,832	34,810	71,86	2,501	8,40
Combustible (usage professionnel)	1000 l	17,95	0,832	34,810	71,86	2,501	7,17
Combustible (usage non profes.)	1000 l	17,95	0,832	34,810	71,86	2,501	7,17
Fioul lourd							
Usage professionnel	1000 kg	15,00	0,955	39,976	77,37	3,093	4,85
Usage non professionnel	1000 kg	15,00	0,955	39,976	77,37	3,093	4,85
LPG, butane et propane							
Utilisé comme carburant	1000 kg	0,00	1,099	46,004	63,07	2,901	0,00
Utilisations indus. et commerciales	1000 kg	41,00	1,099	46,004	63,07	2,901	14,13
Combustible (usage professionnel)	1000 kg	17,10	1,099	46,004	63,07	2,901	5,90
Combustible (usage non profes.)	1000 kg	17,10	1,099	46,004	63,07	2,901	5,90
Gaz naturel							
Utilisé comme carburant	MWh	0,00	0,086	3,600	56,10	0,202	0,00
Utilisations indus. et commerciales	MWh	0,00	0,086	3,600	56,10	0,202	0,00
Combustible (usage professionnel)	MWh	0,36	0,086	3,600	56,10	0,202	1,80
Combustible (usage non profes.)	MWh	0,99	0,086	3,600	56,10	0,202	4,90
Houille et coke							
Usage professionnel	1000 kg	11,65	0,572	23,944	94,43	2,261	5,15
Usage non professionnel	1001 kg	0,00	0,572	23,944	98,27	2,353	0,00
Electricité							
Usage professionnel	MWh	1,91	0,086			0,229	8,33
Usage non professionnel	MWh	1,91	0,086			0,229	8,34

Note:

- col. (3) : charbon : moyenne de 0,411-0,733 Tep/1000 kg
- les utilisations industrielles et commerciales, au sens fiscal, font référence à l'alimentation de moteurs stationnaires, d'installations et de machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics et de véhicules destinés à une utilisation hors voie publique ou qui n'ont pas reçu d'autorisation pour être principalement utilisés sur la voie publique.
- gaz naturel, électricité: usage professionnel: taux maximal

Sources:

- coefficients de densité : Nations unies
- coefficients d'équivalence énergétique : Eurostat
- facteurs d'émission : - GIEC
- électricité : PRIMES (moyenne 2000-2010) (source: BfP, Planning Paper 102; p.40)
- source: BfP, Planning Paper 102; p. 40

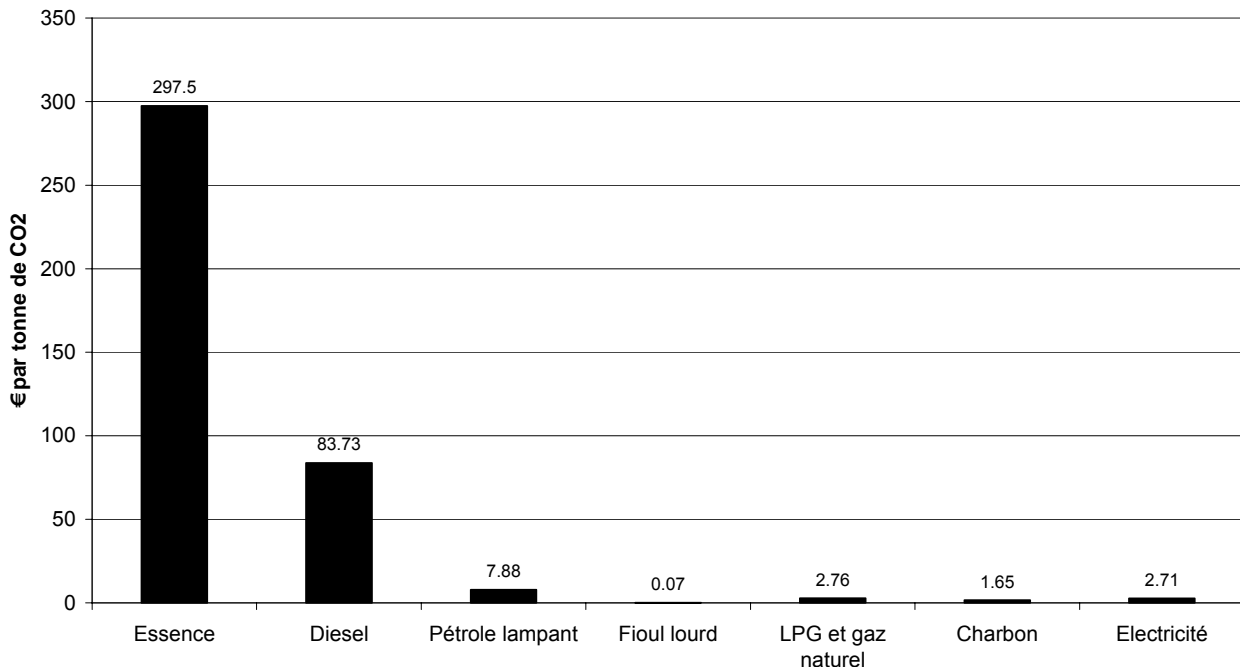
Ces résultats posent au moins deux questions.

- La première porte sur les critères de différenciation. Indépendamment des régimes particuliers fondés sur l'utilisation d'une source d'énergie donnée, la hiérarchie des taxes par tonne de CO₂ ne correspond pas à celle des facteurs d'émission. Or, ce sont ceux-ci qui déterminent les coûts externes. Ce constat vaut d'abord entre produits : le gasoil a un facteur d'émission plus élevé que l'essence sans plomb mais une taxation moindre, le charbon a le facteur d'émission le plus élevé et n'est que peu taxé. Le même constat prévaut évidemment pour la différenciation en fonction de l'utilisation du produit : celle-ci ne change pas le facteur d'émission et les exonérations d'accises, totales ou partielles, engendrent donc des différenciations inopportunes.
- La seconde porte sur le niveau de taxation, en référence aux coûts externes. De ce point de vue, il faudrait clarifier quels sont les coûts externes qui devraient être intégrés dans la taxation. S'il semble logique d'intégrer ceux liés au réchauffement climatique et à la pollution, il est moins fondé d'intégrer dans le prix des carburants les coûts externes causés par les problèmes de congestion ou encore les autres coûts externes générés par le transport. Ceux-ci peuvent être mieux pris en compte par d'autres voies, dont une taxation réellement basée sur les kilomètres parcourus et la période d'utilisation du véhicule (heures de pointe versus heures creuses). Ces impôts et redevances peuvent toutefois avoir des coûts de perceptions et de *compliance* plus élevés.

Comme signalé ci-dessus, la taxation effective des différents vecteurs dépend des taux d'accises, des exonérations. La façon la plus simple d'illustrer l'effet de ces dernières est de recourir au concept de taux implicite (66) : on peut calculer un tel taux implicite pour chaque vecteur, en divisant les recettes fiscales qui s'y rapportent par la consommation finale exprimée en unités physiques. Les données disponibles ne permettant pas d'établir une différenciation selon l'utilisation : par rapport au Tableau 7, la vue est plus synthétique mais perd en diversité (67) :

66 Voir ci-dessus, pages 42 et suivantes, la définition de ce concept et la comparaison internationale correspondante.

67 L'importance des postes "essence" et "gasoil", à la quatrième colonne, suggère que la part des carburants est prépondérante. En réponse à une récente enquête de l'OCDE, cette part a été estimée à 88% pour l'année 2007.

Graphique 17**Taxation implicite de la tonne de CO₂ - 2007**

Le Graphique 17 présente le résultat des calculs. Pour un vecteur donné, le taux dépend de la pondération des différentes utilisations ainsi que de l'importance des exonérations de taxes (68).

Cette seconde approche de la taxation des émissions de CO₂ confirme que les différences dans la taxation implicite du CO₂ en fonction du vecteur sont importantes, même si l'on excepte le cas particulier des vecteurs pouvant être utilisés comme carburant. Globalement, la taxation moyenne (pondérée) est de 44,73 € par tonne de CO₂ émis.

3. L'axe de la réforme

3.1. L'objectif à poursuivre

D'un point de vue environnemental, la taxation de l'énergie est un instrument majeur de lutte contre le principal défi environnemental actuel, à savoir le changement climatique. Selon l'optique pigouvienne expliquée dans le premier chapitre, les taxes doivent, pour pouvoir jouer ce rôle de manière économiquement efficace, refléter le coût externe des émissions de CO₂ dont la quantité varie d'après le vecteur, ainsi qu'expliqué ci-dessus au Tableau 7.

L'axe de la réforme proposée est donc le suivant : ***si, pour un vecteur donné, un écart est constaté entre le coût marginal externe et le niveau d'imposition actuel, il y a lieu de le combler progressivement.***

68 Le montant relatif à l'essence, qui est plus élevé qu'au Tableau 7, reflète le fait que les accises sur l'essence étaient plus élevées en 2007 que début 2009.

3.1.1. Quelle évaluation des coûts externes ?

La première étape est donc d'opter pour une valeur représentative du coût externe des émissions de CO₂. L'évaluation de ce dommage n'est pas chose aisée. Elle a fait l'objet de nombreuses estimations. Dans les études qu'a passées en revue David Pearce (2003), le coût marginal du carbone va de 3 à 298 \$ la tonne (prix de 2000) (69), ce qui montre la sensibilité des estimations aux hypothèses retenues dans les modèles.

Une de ces hypothèses est le niveau de stabilisation de la concentration des gaz à effet de serre. En effet, compte tenu de la période de temps très longue pendant laquelle le CO₂ émis reste dans l'atmosphère, le dommage provoqué par l'émission d'une tonne de CO₂ dépend du volume des émissions qui suivront et donc des objectifs que l'on se fixe en la matière. Le coût externe du carbone sera plus bas si des mesures sensées sont prises, que dans un scénario à politique inchangée (70).

Dans la Stern Review, le coût marginal du carbone a été estimé à 25\$/teCO₂ aux prix de 2000, dans l'hypothèse d'une stabilisation de la concentration des gaz à effet de serre à environ 450 ppmv équivalent CO₂ (71) en 2050, ce qui est l'objectif sous-jacent au paquet climat –énergie (cf. infra). Dans l'actualisation publiée par STERN (2009), celui-ci estime toutefois qu'il est trop tard pour envisager une stabilisation à ce niveau, l'objectif à retenir étant plutôt 500 ppmv équivalent CO₂. Atteindre cet objectif impliquerait selon lui de fixer un prix du carbone aux alentours de 40 €/teCO₂ en 2030. Quoique se situant dans la fourchette des estimations du coût externe, cette valeur est fondée de façon pragmatique, selon une approche « bottom-up » développée par McKinsey&Co. Toutes les possibilités de réduction de gaz à effet de serre dans les différents secteurs sont classées par ordre de coût marginal croissant et leur potentiel de réduction est additionné jusqu'au moment où la réduction globale atteint l'objectif fixé. Le coût marginal de la dernière technique à mettre en œuvre est alors considéré comme le prix du carbone qui est nécessaire pour atteindre l'objectif. Comme cette approche reste malgré tout assez théorique, Stern y ajoute une marge pour tenir compte du fait que ni les marchés ni les politiques ne sont parfaites. S'y ajoute la nécessité pour certains pays comme l'Inde et la Chine d'adopter des techniques coûteuses de piégeage et de stockage du carbone, eu égard à l'usage étendu que ces pays font du charbon.

Dans cette optique, le choix d'un prix du carbone au niveau belge implique que l'on tienne compte des objectifs d'émissions définis au niveau européen et de la part de l'effort que la Belgique doit accomplir.

69 Une tonne de carbone équivaut à environ 3,7 tonnes de CO₂.

70 Stern Review (2006), pp. 301-304.

71 « ppmv » = Part par million en volume. "Equivalent CO₂" signifie que les autres gaz à effet de serre que le CO₂ sont pris en compte également, leur potentiel de réchauffement global étant converti en termes de CO₂.

Le paquet énergie-climat

Le 12 décembre 2008, le Parlement européen et le Conseil ont conclu un accord sur des mesures en matière de climat et d'énergie (« paquet énergie-climat »), suite aux propositions faites par la Commission européenne en janvier de la même année. Les objectifs pour 2020 sont les suivants :

- *réduction des émissions de gaz à effet de serre d'au moins 20% par rapport à 1990 et de 30% si les autres pays développés s'engagent à réduire leurs émissions de façon comparable;*
- *augmentation de l'utilisation des énergies renouvelables jusqu'à ce qu'elles constituent 20% de la consommation totale d'énergie (contre 8,5% aujourd'hui) ;*
- *réduction de la consommation d'énergie de 20% par rapport au niveau prévu pour 2020, grâce à l'amélioration de l'efficacité énergétique.*

Le renforcement et l'élargissement du système d'échange des quotas d'émission est au centre de cette stratégie. A partir de 2013, les émissions des secteurs couverts par ce système, qui sera étendu à d'autres industries et à d'autres gaz à effet de serre, seront ramenées à 21% au-dessous du niveau de 2005 d'ici à 2020. Un plafond unique leur sera appliqué à l'échelle de l'Union, et l'allocation gratuite de quotas sera remplacée progressivement par leur vente aux enchères.

Les émissions des secteurs non concernés par le système d'échange de quotas d'émission – tels que les transports (sauf l'aviation, qui sera intégrée au système en 2012), les bâtiments, l'agriculture et le traitement des déchets (72) - seront ramenées à 10% au-dessous de leur niveau de 2005 d'ici à 2020, selon une trajectoire linéaire. Chaque Etat membre contribuera à cet effort selon son niveau de PIB par tête, les objectifs nationaux – qui sont contraignants - allant de -20% pour les Etats les plus riches à +20% pour les plus pauvres (-15% dans le cas de la Belgique).

Des objectifs nationaux contraignants ont aussi été fixés en matière d'énergies renouvelables. En Belgique, leur part dans la consommation d'énergie doit passer à 13% en 2020. Au moins 10% des carburants destinés aux transports dans chaque pays devront être issus de sources renouvelables. Les biocarburants devront respecter des critères de durabilité (sustainability).

Enfin, le paquet cherche à promouvoir le développement et la bonne utilisation des technologies de piégeage et de stockage géologique du carbone émis par les centrales thermiques et l'industrie.

Le Bureau fédéral du Plan a publié une étude (73), dans laquelle est définie la valeur que le carbone doit atteindre pour que la Belgique soit à même de remplir la part de l'effort qui lui est attribué dans le paquet énergie-climat. A l'aide des modèles européens PRIMES et GAINS, il a analysé, à côté d'un scénario à politique inchangée, deux scénarios alternatifs. Le scénario à politique inchangée intègre les mesures adoptées ou en voie d'être adoptées à fin 2006. C'est notamment le cas du « phasing-out » progressif de l'énergie nucléaire. Les scénarios alternatifs correspondent aux deux objectifs européens de réduction de 20% et 30 % des gaz à effet de serre en 2020 (scénarios « 20/20 » et « 30/20 »), ainsi qu'à une part des énergies renouvelables dans la demande finale brute d'énergie de 20% en 2020. Les nombreuses hypothèses complémentaires retenues sont celles contenues dans les propositions de la Commission et non celles du paquet adopté. A première vue, il ne semble pas que les différences entre les deux jeux d'hypothèses aient un effet substantiel sur les résultats de l'étude.

Dans cette étude, la valeur du carbone calculée par le modèle PRIMES doit s'interpréter comme le signal-prix qui est nécessaire pour induire la réduction d'émission correspondante par les agents économiques. Ce signal-prix peut prendre la forme d'une taxe CO₂. La valeur du carbone dans le secteur non soumis au système d'échange de quotas d'émission, qui est celle qui nous intéresse

72 L'agriculture et le traitement des déchets émettent de grandes quantités de gaz à effet de serre autres que le CO₂ (méthane, N₂O). L'ensemble des émissions de gaz à effet de serre autres que le CO₂ représentent 20% des émissions totales de gaz à effet de serre de l'Union européenne, tandis que le CO₂ en représente 80%.

73 BOSSIER e.a. (2008).

ici, est de 25 €/teCO₂ et de 30 €/teCO₂ respectivement dans les scénarios 20/20 et 30/20 (année 2020) (74) (75).

3.1.2. Les scénarios retenus

La Section retient comme scénario central une augmentation du prix du carbone, actuellement nul en dehors du marché des permis négociables, de 30 €/tCO₂. En effet, l'enjeu est tel qu'on peut raisonnablement considérer que le sommet de Copenhague, qui aura lieu en décembre 2009, débouchera sur un accord international de limitation des émissions. Le changement d'attitude du gouvernement américain devrait grandement y contribuer.

Dans BOSSIER e.a. (2008), le prix à donner au carbone peut se concrétiser par l'introduction d'une taxe CO₂ équivalente, venant s'ajouter aux accises actuelles.

L'optique adoptée ici est quelque peu différente.

La Section considère que les accises sont l'instrument approprié, sauf pour le cas des carburants et donc du transport routier. Cette exception est principalement motivée par deux arguments : le transport routier génère d'autres coûts externes, non environnementaux, et la taxation au kilomètre peut être un instrument plus performant.

La Section considère qu'en outre, il est opportun de profiter de l'introduction de la tarification du carbone pour niveler les accises sur les produits autres que les carburants. Hors carburant, les accises correspondent actuellement en moyenne à 6€ par tonne de CO₂ émise (76), avec un prix du carbone nul. Y ajouter une tarification de la tonne de CO₂ émise à 30 € en nivelant les différences d'accises qui ne reflètent pas des différences d'émissions de CO₂ requiert donc de porter les accises à un niveau qui, compte tenu des facteurs d'émission des différents vecteurs énergétiques, correspond à 36€ par tonne de CO₂.

Le Tableau 8 montre comment se présente dès lors la situation. Pour l'ensemble des vecteurs dans leurs différents usages, le niveau des accises tel qu'extrait du Tableau 7 et exprimé par tonne de CO₂ est comparé à la référence de 36 €/tCO₂, ce qui donne par différence l'ampleur de ***l'ajustement à réaliser***. Hormis le cas des carburants, cet ajustement ***représente, dans la plupart des cas, un multiple du niveau actuel de taxation***. La suite du tableau montre toutefois qu'il n'en résulterait pas une hausse équivalente des prix de détail. Celle-ci ne dépasse pas 20,5%, sauf dans les cas du fuel lourd (43,4%) et du charbon consommé par les ménages (25,0%) (77). Les différences de hausse tiennent évidemment à la teneur en carbone des différents vecteurs, ainsi qu'au niveau actuel des accises. Lorsque ces hausses sont trop importantes, l'objectif pourrait être atteint par paliers successifs mais l'objectif final doit être annoncé dès le départ.

74 A noter que ces valeurs dépendent de l'évolution des prix du pétrole, du gaz naturel et du charbon qui est retenue comme hypothèse dans ce modèle. Il existe en effet une substituabilité de principe, au niveau de signal prix, entre la valeur du carbone et le prix agrégé des énergies fossiles pour atteindre un objectif donné de réduction des émissions.

75 Pour une synthèse critique des différentes approches de la valeur du carbone, voir Quinet (2008).

76 Le rapport entre les montants de la dernière ligne du Tableau 10, appliqué à 36 €/tCO₂, fournit une estimation de la taxation actuelle de la tCO₂ à travers les produits autres que les carburants, soit environ 6 €/tCO₂.

77 La hausse des combustibles solides consommés par l'industrie n'a pu être calculée, faute de donnée de prix.

Tableau 8
Ecart à combler pour l'intégration des coûts externes

Vecteur énergétique	Accises par tonne de CO2 (euros) (7)=(2)/(6)	Ecart par rapport à 36 € (8)	Ecart en % des accises actuelles (9)=(8)/(7)*100	Prix TTC janvier 2009 (euros/unité) (10)	Accises supplém. (euros/unité) (11)=(9)*(2)	Prix majoré TTC (euros/unité) (12)=(10)+(11)+(11)*TVA	Variation de prix (13)=(12)/(10)-1
Essence sans plomb	262.71	0.00	0%	1172.3	0.00	1172.30	0.0%
Gasoil							
Utilisé comme carburant	116.64	0.00	0%	974.10	0.00	974.10	0.0%
Utilisations indus. et commerciales	7.71	28.29	367%	614.86	77.12	708.17	15.2%
Combustible (usage professionnel)	6.78	29.22	431%	470.00	79.63	566.35	20.5%
Combustible (usage non profes.)	6.78	29.22	431%	500.00	79.63	596.35	19.3%
Pétrole Lampant							
Utilisé comme carburant	232.04	0.00	0%	-	-	-	-
Utilisations indus. et commerciales	8.40	27.60	329%	475.40	69.05	558.95	17.6%
Combustible (usage professionnel)	7.17	28.83	402%	475.40	72.10	562.65	18.4%
Combustible (usage non profes.)	7.17	28.83	402%	475.40	72.10	562.65	18.4%
Fuel lourd							
Usage professionnel	4.85	31.15	642%	268.60	96.35	385.18	43.4%
Usage non professionnel	4.85	31.15	642%	-	-	-	-
LPG, butane et propane							
Utilisé comme carburant	0.00	36.00	-	820.48	104.45	946.86	15.4%
Utilisations indus. et commerciales	14.13	21.87	155%	870.09	63.45	946.86	8.8%
Combustible (usage professionnel)	5.90	30.10	511%	862.66	87.35	968.35	12.3%
Combustible (usage non profes.)	5.90	30.10	511%	1622.60	87.35	1728.29	6.5%
Gaz naturel							
Utilisé comme carburant	0.00	36.00	-	-	-	-	-
Utilisations indus. et commerciales	0.00	36.00	-	-	-	-	-
Combustible (usage professionnel)	1.80	34.20	1896%	70.65	6.91	79.01	11.8%
Combustible (usage non profes.)	4.90	31.10	635%	89.38	6.28	96.98	8.5%
Houille, coke et lignite							
Usage professionnel	5.15	30.85	599%	Nd	69.74	Nd	Nd
Usage non professionnel	0.00	36.00	-	380.00	84.71	474.87	25.0%
Electricité							
Usage professionnel	8.33	27.67	332%	203.10	6.34	210.77	3.8%
Usage non professionnel	8.34	27.66	332%	281.00	6.34	288.67	2.7%

Sources : EUROSTAT, BELGOSTAT, fédération pétrolière – calculs propres.

Pour les ménages, ceci implique un renchérissement des consommations domestiques d'énergie puisque le prix du mazout de chauffage augmenterait de près de 20%. Il en est de même dans certains cas pour la consommation intermédiaire des entreprises. De telles hausses de prix se sont déjà produites.

La Section retient par ailleurs deux autres variantes

- En l'absence d'un accord couvrant l'Europe et les autres pays développés, l'objectif serait revu à la baisse, sur base de l'objectif européen qui serait alors celui d'une réduction de 20% des émissions de gaz à effet de serre par rapport à leur niveau de 1990. Ceci se traduit par un prix du carbone de 31 €/teCO₂.
- A l'inverse, une politique volontariste retiendrait l'objectif dérivé de Stern (2009), qui se traduirait dans un prix du carbone de 46 €/teCO₂.

L'annexe 4 donne l'effet de ces deux variantes sur les prix, dans une configuration similaire à celle du Tableau 8.

3.1.3. Peut-on utiliser le mécanisme du cliquet pour atteindre l'objectif ?

Cette augmentation peut se faire partiellement en généralisant le système actuel du cliquet, ce qui suppose évidemment que l'orientation des prix énergétiques soit à la baisse. La conséquence serait que l'internalisation des coûts externes ainsi opérée engendrerait moins de fluctuations de prix. Dès lors que la demande réagit à ces variations de prix, ceci est à la fois un avantage et un inconvénient.

- Sur le plan budgétaire, profiter des baisses de prix pour effectuer le rattrapage par rapport à l'objectif d'intégration des coûts externes réduit l'effet négatif de l'élasticité-prix sur le rendement de l'opération. Comme il y a hausse des accises sans qu'il y ait hausse des prix, le rendement budgétaire de l'opération restera très proche de l'hypothèse « statique ».
- Par contre, l'incidence sur les comportements est moindre qu'en cas de hausse brutale. Du point de vue environnemental, seule l'intégration des coûts externes est alors assurée, sans que les quantités consommées et donc les émissions de CO₂ soient réduites autant qu'elles le pourraient.

Une fois l'objectif atteint se pose la question de l'intérêt de stabiliser les prix de l'énergie à un niveau suffisamment élevé pour que les décisions des agents économiques restent orientées dans le sens souhaité. Les estimations des élasticités (voir ci-après au Tableau 11) montrent non seulement que les hausses de prix consécutives à une augmentation des taux de taxation ont un impact significatif sur la demande d'énergie mais aussi que cet impact est plus important quand l'augmentation est appliquée dans une perspective de long terme. Cette constatation invite naturellement à se demander s'il ne serait pas possible de compenser les variations du prix du pétrole en jouant sur le niveau des taux d'accises.

A cet égard, quelles leçons peut-on tirer de l'expérience du système des cliquets ? Remarquons tout d'abord qu'outre le fait que les variations du droit d'accise ne sont pas calculées de façon symétrique dans les deux mécanismes (cliquet et cliquet inversé), les limites de ces variations sont différentes. Dans le cas du cliquet, il s'agit d'un maximum de hausse annuelle ; une fois ce plafond atteint, le système n'est plus opérant. Dans le cas du cliquet inversé, le mécanisme ne peut plus être appliqué lorsque les accises ont atteint le minimum européen. Les deux mécanismes jouent donc conjointement un certain rôle stabilisateur, mais seulement si les variations de prix à la baisse ne sont pas trop importantes et si les hausses de prix ne poussent pas ces derniers trop hauts.

Du point de vue qui nous occupe, puisque le but est de stabiliser les prix pour qu'ils orientent les décisions économiques à long terme, l'idéal serait de pouvoir agir *aussi* sur les évolutions extrêmes en maintenant les prix dans certaines marges (cf. « le serpent dans le tunnel » du temps du Système monétaire européen). Mais il ne semble pas qu'une telle stabilisation soit réalisable dans des conditions satisfaisantes. Le problème fondamental est qu'il est difficile de distinguer immédiatement, dans l'évolution des prix pétroliers, ce qui appartient au trend de ce qui n'est que fluctuation autour de celui-ci. Vouloir faire jouer un rôle de stabilisation aux accises risque donc, au-delà de certaines marges, de causer des problèmes au niveau des recettes fiscales. Mais rien n'empêche évidemment d'étendre à d'autres produits que les carburants le système de cliquets sous sa forme actuelle, de manière à améliorer le rattrapage envisagé plus haut.

Le Tableau 8 montre par contre que le niveau de taxation des carburants est nettement supérieur à 36 €/teCO₂. Pour les raisons indiquées ci-dessus, la Section a estimé qu'il n'était pas justifié d'augmenter les accises sur les carburants. L'écart signifie que la taxation des carburants peut aussi internaliser *de facto* d'autres effets externes, comme la congestion, le bruit, les autres pollutions atmosphériques, les dégâts aux voiries, etc. Ces aspects seront traités au chapitre suivant.

3.1.4. Quid des exonérations ?

Il importe de se rendre compte que le rattrapage ici proposé porte sur les taux *faciaux* d'accises. Or, ces taux ne sont pas toujours d'application, loin s'en faut. Le Tableau 3 (78) donne un aperçu des exonérations actuellement en vigueur en Belgique. Il convient de les reprendre ici de façon plus détaillée. Elles concernent certains secteurs d'une part, et l'usage qui est fait de certains vecteurs d'autre part.

- L'exonération des intrants de la production d'électricité découle de l'esprit de la Directive 2003/96/CE, qui privilégie la taxation de la seule consommation finale d'énergie. A noter cependant que le fuel lourd et les combustibles solides font exception à cette règle, depuis l'année où des problèmes budgétaires ont apparemment forcé le gouvernement à taxer cette utilisation de produits qui sont, il est vrai, relativement plus polluants que les autres (79).
- D'autre part, la **navigation commerciale aérienne et maritime** est exonérée, ainsi que le rail. Il en va de même pour **l'agriculture, l'horticulture, la pisciculture et la sylviculture**. Ces exonérations peuvent s'expliquer par diverses raisons ; elles n'en demeurent pas moins **regrettables** du point de vue de l'objectif allocatif que la Section a mis en priorité. A noter toutefois qu'à partir de 2012, l'aviation sera intégrée au système européen d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre (cf. infra).
- Les exonérations qui concernent **certaines usages** sont diverses. Sont exonérés les produits énergétiques utilisés autrement que comme carburant ou combustible (c'est-à-dire comme matière première), ainsi que ceux dont l'usage est double, comme pour la réduction chimique et l'électrolyse ainsi que dans les procédés métallurgiques. Dans la mesure où ces usages donnent lieu à des **émissions de CO₂ nulles ou moindres que ce à quoi on s'attendrait au vu des quantités utilisées**, l'exonération peut se comprendre d'un point de vue environnemental, quelle qu'en soit par ailleurs la raison historique. Le cas des procédés minéralogiques (ciment, verre, brique, etc.) est plus douteux. Sauf exception, il s'agit dans ce cas essentiellement d'utilisation à des fins de chauffage.
- Il existe enfin **une exonération à caractère social**, qui concerne l'électricité et le gaz naturel fournis à un « client protégé résidentiel à revenus modestes ou à situation précaire ». Cette exonération peut être supprimée pour autant qu'elle soit remplacée par une compensation du type de celle proposée ci-après plus globalement pour les bas revenus (80).
- *Last but not least*, hormis pour le charbon, les entreprises qui participent au système européen d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre ou qui ont signé un accord environnemental sont exemptées des accises à concurrence de 50%. Si elles satisfont en outre aux critères d'une entreprise intensive en énergie (81), l'exonération est de 100%. On comprend la logique qu'il y a à accorder une exonération d'accise à des entreprises qui se voient par ailleurs attribuer un quota d'émission, dans le cadre du système d'échange (82). A noter cependant que, comme chaque Etat membre décide

78 Voir ci-dessus page 61.

79 A partir du 1^{er} janvier 2013, le secteur électrique devra acheter l'intégralité des quotas qui lui seront alloués.

80 Voir ci-après pages 93 et suivantes.

81 Les achats de produits énergétiques et d'électricité doivent atteindre au moins 3% de la valeur de la production ou le montant total des taxes énergétiques dues par l'entreprise doit être au moins égal à 0,5% de la valeur ajoutée (Loi-programme du 27 décembre 2004, art. 420, § 5).

82 Le fuel lourd et les combustibles solides utilisés dans la production d'électricité ne bénéficient pas d'exonération, alors que ce secteur fait partie du système d'échange. Par contre, l'utilisation des quotas d'émission a un coût d'opportunité (la vente sur le marché), même si ces quotas ont été reçus gratuitement, et ce coût a pu éventuellement être répercuté dans le prix de l'électricité, en fonction des conditions de concurrence prévalant dans ce secteur.

actuellement de la part des quotas d'émissions reçus par le Protocole de Kyoto qui sont attribués aux entreprises participant au système d'échange, rien ne garantit a priori qu'une contrainte équivalente est effectivement imposée aux secteurs du système d'échange et aux autres secteurs. A preuve, la Commission européenne a lancé une enquête à l'encontre du Danemark, qui exempte de la taxe CO₂ les entreprises faisant partie du système d'échange.

Le système européen d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre

Le système européen d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre a été instauré par la Directive 2003/87/CE. Il existe depuis le 1^{er} janvier 2005. Le principe d'un tel marché a été expliqué au chapitre 1. Dans le cadre de ce marché, chaque Etat membre prépare un plan national d'allocation de quotas d'émission. Ce plan définit la quantité d'émission que chaque entreprise faisant partie du système peut émettre pendant la période d'allocation. Font actuellement partie de ce système les installations dépassant une certaine taille dans les secteurs suivants : énergie, métaux ferreux, industrie minérale, pâte à papier, papier et carton. Seul le dioxyde de carbone est actuellement visé. Ce système concerne donc uniquement de gros émetteurs de CO₂, soit environ 12.000 installations qui représentent environ 45% des émissions de CO₂ de l'UE élargie. En sont toutefois absents certains secteurs intensifs en énergie, comme les métaux non-ferreux et la chimie. A noter que les modalités du système d'échange seront modifiées à partir de 2013 (Voir l'encadré sur le paquet énergie-climat, page 78.

A ces exonérations s'ajoutent les effets des accords environnementaux. Le principe de ceux-ci est simple. Plutôt que d'imposer des mesures contraignantes, les pouvoirs publics peuvent inciter les utilisateurs d'énergie à s'engager à atteindre certains objectifs, notamment en termes de réduction de consommation d'énergie ou de réduction de gaz à effet de serre. En Belgique, les régions ont utilisé cet outil dans différents secteurs industriels (83). Entre 2000 et 2004, de nombreuses entreprises flamandes et wallonnes ont signé de tels accords avec leurs gouvernements régionaux.

Les « accords de branche » conclus par les Régions

En Wallonie, 162 entreprises participent ainsi, via leurs fédérations, à un des 15 accords de branche. Ces accords couvrent 4,1 millions de Tep, ce qui correspond approximativement à 80% de la consommation industrielle totale d'énergie de la région, soit 21% de la consommation nationale. En Flandre, 182 entreprises ayant une consommation annuelle d'énergie primaire d'au moins 0,5 pétajoule (PJ) participent au benchmarking convenant, et 229 autres entreprises ayant une consommation annuelle comprise entre 0,1 et 0,5 PJ participe au audit convenant. Ces deux systèmes couvrent respectivement 12,6 et 0,9 millions de Tep, ce qui correspond à environ 80% et 9% de la consommation industrielle totale d'énergie de la région, soit respectivement 65% et 5% de l'ensemble de la consommation d'énergie du pays. La Région de Bruxelles-Capitale a opté pour un système volontaire de management énergétique appelé « Entreprise éco-dynamique », qui couvre aussi le secteur des services.

Globalement, ces accords sont sensés permettre une amélioration de l'efficacité énergétique de 8,8% entre 2002 et 2012 : 11,1% pour la Wallonie, 7,4% pour les grandes entreprises flamandes et 10% (entre 2005 et 2012) pour les entreprises flamandes de taille moyenne.

Comme dans le cas de la participation au système d'échange, on comprend aisément la raison de l'exonération accordée aux entreprises qui se sont engagées de cette manière. Ce type d'accord a cependant été critiqué, en particulier par l'OCDE (84). En pratique il n'est pas toujours facile de faire la part entre la réduction à laquelle l'entreprise s'est engagée et la réduction qu'elle aurait de toute manière réalisée (« business as usual »).

83 Les données factuelles qui suivent sont tirées de McKinsey & Co (2009), pp. 44-45.

84 Cf. OCDE(2003).

Il faut savoir aussi que, dans le cadre de ces accords, les gouvernements régionaux se sont engagés à défendre le principe d'une exonération, pour les entreprises concernées, de toute taxe CO₂/énergie à venir. Pour les entreprises qui, étant grandes consommatrices d'énergie, sont exonérées à 100%, l'augmentation des taux d'accises qui est proposée ici ne saurait évidemment poser de problème. La situation est différente pour celles qui ne sont exonérées qu'à 50%, mais leur nombre ne doit sans doute pas être surestimé.

Retenons de ce tour d'horizon que certaines exonérations apparaissent comme injustifiées du point de vue environnemental. Cependant, faute de données pertinentes quant aux dépenses fiscales qu'elles représentent (cf annexe 5), elles ne font pas l'objet de propositions précises dans le cadre de cet Avis. D'autre part, les accords de branche actuels viendront à échéance fin 2012, en même temps qu'une réforme du système européen d'échanges entrera en vigueur. Ces évolutions confèrent une marge d'incertitude dans lequel se situera alors la taxation des émissions de CO₂.

3.2. Rendement budgétaire

3.2.1. Calcul statique

Dans un calcul statique, l'impact des hausses d'accises sur les prix dépend principalement des quantités auxquelles elles s'appliqueraient. Il faudrait toutefois idéalement connaître les quantités taxées aux différents taux, celles qui ont bénéficié d'une exonération ainsi que la répartition des recettes, pour un vecteur donné, entre utilisation professionnelle et non-professionnelle. Ces données ne sont toutefois pas toutes disponibles et des hypothèses simplificatrices doivent être faites. Ainsi,

- nous supposons que la majoration des accises n'affecte pas la structure de taxation, c'est-à-dire la répartition de la base entre les différents taux et l'importance relative des exonérations ;
- il est supposé que la consommation non-professionnelle ne bénéficie pas d'exonérations.

La méthodologie est détaillée en annexe 5.

Le Tableau 9 donne le rendement budgétaire des trois scénarios et le Tableau 10 donne le détail des calculs pour le scénario central, sur base des données de consommation finale extraites des bilans énergétiques détaillés pour l'année 2007. Il faut y ajouter la consommation de fuel lourd et de combustibles solides (respectivement 168.375 et 1.534.727 Tep) dans le cadre de la production d'électricité : ces quantités sont soumises à accises, bien qu'il ne s'agisse pas de consommation finale. Toutes les quantités sont exprimées en Tep, ce qui en facilite la comparaison.

Tableau 9
Impact budgétaire des différents scénarios,
sur base des recettes de 2007

	Scénario « absence d'accord international »	Scénario central	Scénario volontariste
	31 €/teCO ₂	36 €/teCO ₂	46 €/teCO ₂
Impact en recettes Millions €	1 312	1 374	1 816
En % recettes accises	31.3%	32.7%	43.3%
En % de PIB	0.39%	0.41%	0.54%

Tableau 10
Impact du scénario central sur les recettes d'accises

Vecteur énergétique	Recettes d'accises 2007 millions €	Recettes supplémentaires millions €
Essence sans plomb	1263,0	0,0
Gasoil		
Utilisé comme carburant	2711,3	0,0
Utilisations indus. et commerciales	3,6	13,2
Combustible (usage professionnel)	26,9	116,0
Combustible (usage non profes.)	53,1	228,6
Pétrole lampant		
Utilisé comme carburant	0,2	0,0
Utilisations indus. et commerciales	0,0	0,1
Combustible (usage professionnel)	0,4	1,4
Combustible (usage non profes.)	1,0	4,0
Fioul lourd		
Usage professionnel	0,0	0,0
Usage non professionnel	0,2	1,1
LPG, butane et propane		
Utilisé comme carburant	0,0	2,3
Utilisations indus. et commerciales	0,5	0,8
Combustible (usage professionnel)	1,6	8,3
Combustible (usage non profes.)	0,9	4,8
Gaz naturel		
Utilisé comme carburant		
Utilisations indus. et commerciales		
Combustible (usage professionnel)	24,8	469,8
Combustible (usage non profes.)	37,8	240,1
Houille et coke		
Usage professionnel	17,4	104,1
Usage non professionnel	0,0	8,3
Electricité		
Usage professionnel	9,8	32,4
Usage non professionnel	41,7	138,4
TOTAL	4194,2	1373,6
dont:	0,0	0,0
carburant	3974,5	2,3
utilisations indus. et commerciales	4,1	14,1
combustible (usage professionnel)	80,8	732,0
combustible (usage non professionnel)	134,5	624,2
total cons. entreprises hors carburant	85,0	746,1
total hors carburant	219,5	1370,2

Sur base de ces données (85), l'impact du scénario central est estimé, sur base des données de l'année 2007 à 1,373 milliard €, soit 0,4% de PIB et une hausse de près d'un tiers des recettes d'accises. Les recettes supplémentaires proviennent essentiellement de la taxation du gasoil

85 Le montant de 228,6 millions € de recettes supplémentaires, qui correspond à une hausse d'accise de 8 centimes/l sur le gasoil (usage non professionnel), par centime de hausse, est inférieur à l'estimation faite dans le CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2007). Dans ce rapport, sur base de données se rapportant à l'année 2006, le rendement d'une hausse des accises de 10 centimes sur le gasoil avait été estimé à 590 millions €. L'écart entre les deux estimations provient d'une part de ce que, dans ce dernier cas, la consommation prise en compte ne concernait pas seulement les ménages mais aussi les commerces, les administrations, les écoles et l'industrie (chauffage des locaux). Dans le présent rapport, nous avons comptabilisé ces consommations dans les usages professionnels. D'autre part, les températures hivernales ont été particulièrement élevées pendant l'année 2007, ce qui a influé sur la consommation de gasoil du secteur domestique, qui a diminué de 16,8% par rapport à 2006.

utilisé comme combustible (345 millions €), de la taxation du gaz naturel (710 millions €), de la taxation de l'usage professionnel du charbon (104 millions €) et de la taxation de l'usage non professionnel de l'électricité (138,4 millions €). Le scénario volontariste augmenterait les recettes d'accises de 43%, soit un rendement budgétaire de 0,54% de PIB.

Il s'agit là d'un rendement brut, calculé de manière statique, sans prendre en compte les effets de comportement ni le coût budgétaire des éventuelles mesures d'accompagnement.

3.2.2. Prise en compte des élasticités

L'impact quantitatif d'une taxe en termes de réduction d'émissions dépend de la réponse du pollueur à l'incitation transmise par les prix. L'ampleur de cette réponse peut être estimée en calculant l'élasticité-prix de la demande d'énergie, soit le rapport du pourcentage de la variation de la demande d'énergie au pourcentage de la variation de prix. Par exemple, une élasticité de -0,45 signifie qu'une variation de prix de 10% entraîne une baisse de la demande de 4,5%. Le calcul peut se faire *ex ante*, c'est-à-dire en isolant l'effet de la hausse de prix sur la demande d'énergie, ou *ex post*, si l'on tient compte des effets en retour via les effets revenus.

Lors de l'enquête que l'OCDE a menée en 2005 sur les estimations d'élasticité-prix, la Belgique a fourni les valeurs détaillées au Tableau 11.

Tableau 11
Estimation des élasticités-prix directes à court terme de la demande d'énergie – 2005

	Ex ante	Ex post
Essence	-0,45	-0,34
Gasoil		
- carburant	-0,26	-0,20
- combustible (usage non professionnel)	-0,33	-0,25
Fioul lourd	-0,80	-0,77
Gaz naturel		
- combustible (usage non professionnel)	-0,29	-0,23
Electricité		
- usage professionnel	-0,40	-0,40
- usage non professionnel	-0,19	-0,17

Source : Bureau fédéral du Plan.

Au niveau international, les estimations disponibles des élasticités-prix à *court terme* des différentes sources d'énergie se situent dans une fourchette comprise entre -0.13 et -0.26. Les élasticités à *long terme* sont sensiblement plus élevées (-0.37 à -0.46). La taxation de l'énergie peut donc exercer un impact significatif sur la consommation totale d'énergie, surtout à long terme. Les élasticités-prix estimées spécifiquement pour l'essence donnent des résultats comparables, quoique moins homogènes. Pour l'électricité, les estimations sont plus variables mais le sens de l'impact est le même (86). Pour l'OCDE, "this underlines that environmentally related taxes should be implemented in a long-term perspective, avoiding set-back due to political pressures (e.g. when world oil prices increase), and with advanced planning and warning of the introduction and/or gradual increase of the tax rates" (87).

86 Voir OCDE (2006), p. 50.

87 *Ibid.*, p. 50.

Nous avons estimé, pour les postes pour lesquels on dispose de coefficients d'élasticité, l'impact de ceux-ci sur le rendement budgétaire. Ces postes fournissent 72% des recettes supplémentaires du scénario central. En prenant les variations de prix de ce scénario, la prise en compte des élasticités ne réduit le rendement budgétaire que de 5 millions €.

4. Les politiques de compensation

4.1. *Taxation de la consommation d'énergie des entreprises et compétitivité*

Du point de vue de la consommation des entreprises, les calculs effectués à la section 3 ont montré que les variations mécaniques de prix provoquées par les hausses d'accises restaient somme toute limitées (cf. Tableau 8 pour le scénario central), si l'on excepte le cas du fuel lourd. L'explication tient évidemment au niveau actuellement peu élevé des accises. Il n'en demeure pas moins que, par rapport à leur niveau actuel, les hausses des accises sur les produits consommés par les entreprises atteignent plusieurs centaines de pourcents. Aussi l'impact sur les recettes d'accises est-il très important : les entreprises en paieraient quasiment 9 fois plus (Tableau 10). La question se pose dès lors de savoir quelles entreprises vont supporter cette charge. Nous examinerons ensuite quelles mesures de compensation sont envisageables et comment cette charge est susceptible d'évoluer (88).

Il a été expliqué ci-dessus (89) que divers types d'exonérations existent en faveur des entreprises. Parmi ces exonérations, il en est une qu'il convient de rappeler ici, car elle va nous permettre de tirer certaines conclusions. Les entreprises qui participent au système européen d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre ou qui ont signé un accord environnemental sont exemptées des accises à concurrence de 50%. Si elles satisfont en outre aux critères d'une entreprise intensive en énergie (90), l'exonération est de 100%.

Prenons d'abord le cas des entreprises soumises au système d'échange. N'ont accès à ce système que les entreprises dépassant une certaine taille appartenant à certains secteurs, à savoir : énergie, métaux ferreux, ciment, verre, produits céramiques et papier. Ces secteurs sont généralement considérés comme de gros consommateurs d'énergie. C'est ce que confirme dans une très large mesure le Tableau 12, qui est établi sur base des données de l'enquête 2006 sur la structure des entreprises (91). Il montre la part que représentent les achats d'énergie dans la valeur de la production. Rappelons que c'est un des deux ratios sur lesquels se fonde la définition fiscale d'une entreprise intensive en énergie (92). On peut donc supposer (93) que la plupart de ces entreprises bénéficient d'une exonération à 100%. Reste le cas éventuel des entreprises qui appartiennent aux mêmes secteurs mais sont trop petites pour participer au système d'échange. On peut présumer qu'elles auront signé un accord avec leurs autorités régionales, de manière à pouvoir bénéficier de l'exonération.

88 Le problème de compétitivité ne se pose pas si un système d'ajustements fiscaux aux frontières est appliqué (cf. supra, section 1.5.1.). A noter qu'il en irait de même si, au lieu de l'énergie, on taxait le contenu en carbone des biens et services échangés. Dans les deux cas, une évaluation précise des contenus en carbone est nécessaire, ce qui constitue sans doute une difficulté.

89 Voir ci-dessus, paragraphe 3.1.4., pages 82 et suivantes.

90 Cf. note 81, page 82.

91 Le découpage des secteurs a été adapté à notre propos et est identique à celui des bilans énergétiques détaillés.

92 Cf. note 60, page 61.

93 Le fait qu'un secteur soit, en moyenne, intensif en énergie, n'implique pas, il est vrai, que toutes les entreprises qui en font partie le soient également. Et ce sont les entreprises, et non les secteurs, qui bénéficient d'exonérations. Force nous est cependant de raisonner ici au niveau des secteurs, tout en restant pleinement conscient des limites de l'exercice.

Tableau 12
Données structurelles sur les entreprises - 2006

	Production	Achats énergie (**)	En % production	Valeur ajoutée, coût des facteurs	Dépenses personnel (**)	Id. en % VA
<i>Consommation intermédiaire</i>						
(1) Secteur de l'énergie (*)	78 908	832	1.1%	7 796	2 888	37.1%
<i>Consommation finale</i>						
(2) Sidérurgie	14 024	817	5.8%	2 848	1 681	59.0%
(3) Chimie	38 925	1 993	5.1%	11 533	5 010	43.4%
(4) Métaux non ferreux	8 162	210	2.6%	857	598	69.8%
(5) Produits minéraux non métalliques	8 300	482	5.8%	2 437	1 503	61.7%
(6) Equipements de transport	19 778	134	0.7%	4 304	2 870	66.7%
(7) Machines	31 403	343	1.1%	10 238	6 806	66.5%
(8) Industries extractives	951	53	5.5%	340	147	43.2%
(9) Produits alimentaires, boissons, tabacs	31 882	634	2.0%	6 193	3 612	58.3%
(10) Imprimeries, pâtes et papiers	11 352	386	3.4%	3 289	2 128	64.7%
(11) Bois, ouvrages en bois	3 480	83	2.4%	905	465	51.3%
(12) Construction	39 478	693	1.8%	11 081	7 296	65.8%
(13) Textiles et cuirs	7 864	177	2.2%	1 906	1 366	71.7%
(14) Non spécifiés	16 854	248	1.5%	4 100	2 533	61.8%
TOTAL	311 359	7 083	2.3%	67 826	38 901	57.4%
Total 1+4+6+7+9+11+12+13+14	237 808	3 353	1.4%	47 380	28 433	60.0%

Millions €

Source : SPF Economie (2006).

(*) Secteur de l'énergie: cokéfaction, raffinage, industries nucléaires, production et distribution d'électricité, de gaz et d'eau.

(**) Les achats d'énergie et de produits énergétiques comprennent les achats de produits servant de matière première (industrie pétrochimique). Les dépenses de personnel couvrent les rémunérations, les charges sociales et les pensions payées par l'entreprise.

Quant aux entreprises ne participant pas au système, de deux choses l'une : soit il s'agit de grosses consommatrices et on peut s'attendre à ce qu'elles aient aussi conclu un accord avec les autorités régionales, ce qui les exonère des accises, soit ce ne sont pas des grosses consommatrices et nous envisagerons ce cas plus loin.

On voit donc qu'il est raisonnable de penser que les entreprises intensives en énergie sont, dans l'ensemble, exonérées des accises sur l'énergie. A vrai dire, on pourrait même considérer que celles qui ne le seraient pas ont en quelque sorte le tort de ne pas avoir fait usage d'un instrument (les accords) dont on peut penser qu'il a été spécialement conçu pour leur permettre de consacrer à des investissements économiseurs d'énergie des fonds qu'elles auraient autrement dû verser comme taxes. Il ne semble donc pas justifié de prévoir pour ces entreprises une quelconque politique d'accompagnement.

Le cas des gros consommateurs étant ainsi réglé, au moins à l'échelle des secteurs, on pourrait considérer qu'une majoration des accises telle qu'envisagée ici ne saurait véritablement poser un problème de compétitivité, l'impact sur les coûts étant faibles. Compte tenu du montant des accises supplémentaires qui est en jeu, il paraît néanmoins souhaitable de voir quels secteurs sont concernés. Autrement dit, à quels secteurs appartiennent ces entreprises qui, n'étant pas grosses

consommatrices, doivent acquitter 50% des accises ou leur totalité, suivant qu'elles ont signé un accord ou pas ? S'agit-il de secteurs exposés à la concurrence internationale ? Ont-ils la possibilité de réduire leur consommation ?

Le Tableau 12 permet de se faire une idée de la physionomie des secteurs concernés. Il suffit d'appliquer à tous les secteurs le critère fiscal des 3% des achats d'énergie dans la valeur de la production et de ne retenir que les secteurs qui n'y satisfont pas (94). Il en ressort qu'une majorité de secteurs ne sont pas intensifs en énergie. Il s'agit des secteurs suivants : métaux non ferreux, équipements de transport, machines, produits alimentaires, bois, construction, textiles et autres. Bref, des secteurs qui, dans leur majorité, ne sont pas à l'abri de la concurrence étrangère, mais qui sont susceptibles de pouvoir encore améliorer leur efficacité énergétique. En supposant que ces secteurs, auxquels il faut ajouter le secteur énergie (qui, on l'a vu, paie des taxes sur le charbon et le fuel lourd) supportent l'ensemble des accises, on aboutit à la conclusion que celles-ci, qui passeraient de 85,1 à 747,2 millions € dans le scénario central, représenteraient 1,6% de la valeur ajoutée de ces secteurs (47.379,6 millions €).

Dans ces conditions, si l'on estime qu'une politique d'accompagnement est souhaitable, celle-ci devrait viser à compenser la charge supplémentaire imposée aux secteurs non intensifs en énergie. Idéalement, une telle politique doit se limiter à compenser l'impact financier de la hausse d'accises tout en maintenant l'incitation à utiliser l'énergie de façon plus efficiente. A cet égard, la meilleure solution consiste à « recycler » le produit des accises en faveur des secteurs touchés, en évitant toutefois qu'il y ait un lien de proportionnalité entre les deux. On songe immédiatement à une diminution des cotisations patronales, qui procure, d'après les simulations du Bureau fédéral du Plan, le meilleur rendement économique. Cette mesure représente en outre un glissement de la taxation du travail vers les ressources naturelles, glissement qu'on peut considérer comme souhaitable à plus d'un point de vue. Bien entendu, d'autres types de recyclage des recettes sont possibles, tels qu'une baisse de l'impôt des sociétés ou l'aide aux investissements économiseurs d'énergie (cf. cependant supra, section 1.6.4, la discussion des éco-subsides).

Mais cibler la mesure uniquement sur les secteurs non intensifs en énergie paraît difficile, eu égard aux règles européennes en matière de concurrence. La diminution des cotisations sociales devrait donc couvrir l'ensemble des secteurs, le supplément d'accises équivalant alors à 1,9% du total des dépenses de personnel. On se consolera en remarquant que la part des dépenses en personnel dans la valeur ajoutée est relativement plus élevée dans les secteurs moins intensifs en énergie (Tableau 12). Ces secteurs bénéficieront donc dans une plus large mesure du recyclage des recettes d'accises.

Au fil du temps, les consommations d'énergie devraient diminuer quelque peu en raison des effets d'élasticité. Les indications dont nous disposons à ce sujet (cf. Tableau 11) ne nous ont pas permis d'en préciser l'ampleur.

Enfin, une mesure d'accompagnement d'un autre type devrait être prise impérativement, à savoir la majoration des critères fiscaux définissant les entreprises grandes consommatrices d'énergie. A défaut d'adaptation de ces critères, une hausse significative des accises ne manquerait pas d'avoir pour effet mécanique de permettre à un nombre accru d'entreprises de bénéficier de l'exonération.

94 Malheureusement, seul le premier des critères fiscaux peut être calculé. En effet, le montant des taxes énergétiques acquittées par un secteur n'est pas connu et ne peut être estimé que difficilement, vu le manque de données sur l'ampleur des exonérations dont bénéficie le secteur en question.

4.2. Taxation des consommations domestiques d'énergie et redistribution

Lors de la discussion des conflits d'objectifs au chapitre 1^{er} de ce rapport, la Section a pris pour point de vue que, la priorité étant donnée à l'objectif allocatif, les politiques d'accompagnement ne doivent en principe pas aller à l'encontre de celui-ci. Concrètement, ceci signifie qu'il faut compenser et non exempter, et que les modalités de compensation retenues doivent autant que possible maintenir le « signal de prix ». Si la distribution de l'impact de la réforme pose un problème, il faut donc mettre en œuvre une politique de compensations financières et non pas introduire des exonérations.

Ce signal de prix est double. Il y a d'abord un effet niveau, qui va se traduire par un renchérissement de la facture énergétique de chaque ménage, qui est la traduction de l'intégration des coûts externes et de l'application du principe pollueur-payeur. Il y a aussi un effet d'incitation : à la marge, chaque quantité d'énergie supplémentaire est plus chère.

4.2.1. Une compensation financière est-elle nécessaire ?

Une part importante des recettes générées par la réforme seront directement à charge des ménages : l'usage non professionnel du gasoil (mazout de chauffage), du gaz naturel et de l'électricité représentent à eux seuls 44% de la recette supplémentaire dans le scénario central. Ceci s'explique évidemment par la hausse substantielle des prix de l'énergie. Dans le scénario central, le prix du mazout de chauffage augmente de 20%, celui du gaz naturel de 8,5% et celui de l'électricité de 2,7%. Pour les ménages à bas revenus, et plus particulièrement pour ceux d'entre eux qui se chauffent au mazout, une telle hausse du prix de l'énergie comprimera fortement le pouvoir d'achat. Ainsi, sur base d'une consommation de 2.000 litres de mazout, l'incidence de la réforme serait de 220 €.

L'effet est cependant très différent selon le vecteur énergétique utilisé. Sur base des consommations moyennes qui ressortent de l'enquête sur la qualité de l'habitat en Région wallonne (95), on peut estimer que le renchérissement de la facture de mazout serait de 240 €, celui de la facture de gaz naturel de 140 € et celui de la facture d'électricité de 30 €.

Une politique de compensation financière est donc justifiée et celle-ci doit pouvoir être différenciée selon le vecteur d'énergie utilisé par les ménages. On pourrait argumenter que cette différenciation va à l'encontre de l'objectif allocatif : en compensant de manière plus importante un ménage qui se chauffe au mazout par rapport à un ménage qui se chauffe au gaz naturel, on compense également l'utilisation du mode de chauffage dont le facteur d'émission de CO₂ est le plus élevé (Voir Tableau 7). La décision sur le mode de chauffage étant particulièrement inélastique à court terme, la Section considère qu'il y a lieu de baser les compensations financières en tenant compte des choix effectués par les ménages, quitte à développer, par des politiques incitatives, le recours aux modes de chauffage dont le facteur d'émission de CO₂ est le plus bas. Ces deux politiques ont clairement des horizons de temps différents.

95 Calculs effectués par le Secrétariat. Pour les données de base, voir MINISTERE DE LA REGION WALLONNE (2007), pp. 212 et suivantes.

4.2.2. Consommation d'énergie et revenu disponible

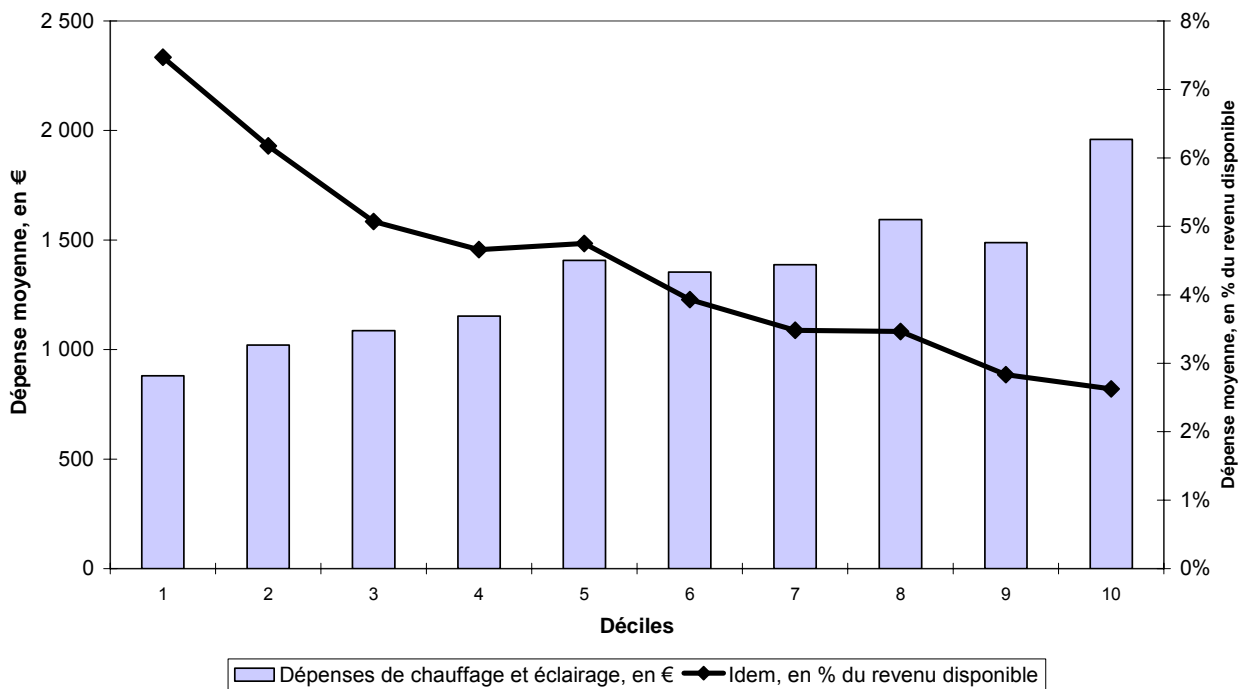
Pour déterminer les modalités des politiques de compensation, il est opportun d'examiner la relation entre la consommation d'énergie et le revenu du ménage.

Le Graphique 18 retrace l'évolution des dépenses d'énergie des ménages (chauffage et éclairage) pour l'année 2004. Le budget consacré à l'énergie est plutôt croissant en fonction du revenu lorsqu'il est exprimé en montant absolu. Il est par contre clairement décroissant lorsqu'il est exprimé en pourcentage du revenu disponible. Le Graphique 19 donne une image plus détaillée en distinguant parmi les dépenses d'énergie selon les principaux vecteurs. La dégressivité en fonction du revenu disponible est commune aux trois principaux vecteurs. Ainsi, la dépense moyenne d'électricité est de 3,5% du revenu disponible dans le premier décile mais elle n'est plus que de 1,3% dans le dixième décile. Un même profil caractérise les dépenses de gaz naturel, qui pèsent également deux fois plus lourd dans le budget des ménages du 1^{er} décile par comparaison avec ceux du 10^{ème} décile. La distribution des dépenses de mazout de chauffage est moins régressive.

La dégressivité de la facture énergétique, exprimée en pourcentage du revenu disponible a pour conséquence qu'une hausse des prix ou une hausse des taxes, tant ad valorem que basées sur les quantités, serait anti-redistributives. Ceci est d'ailleurs confirmé par de nombreuses études empiriques. Les scénarios retenus ici portant sur une hausse des taxes basées sur les quantités d'énergie consommées, il est intéressant d'examiner de manière plus détaillée la relation entre celles-ci et le revenu disponible.

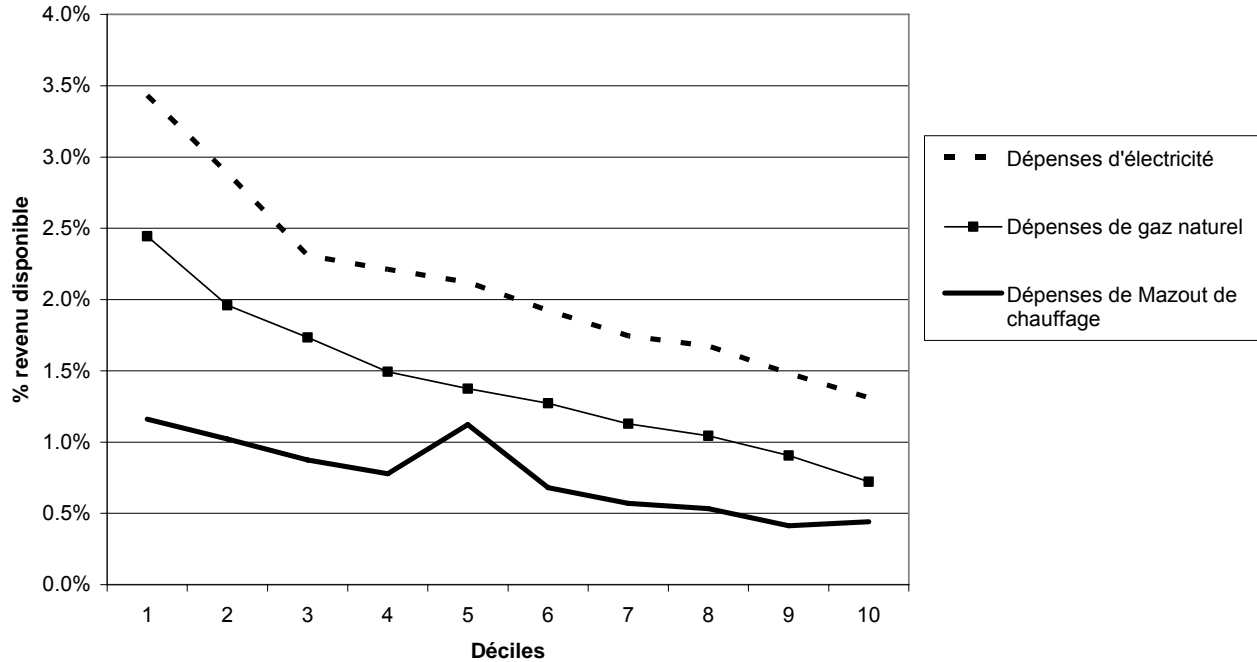
Graphique 18

Dépenses d'énergies en fonction du revenu - 2004



Graphique 19

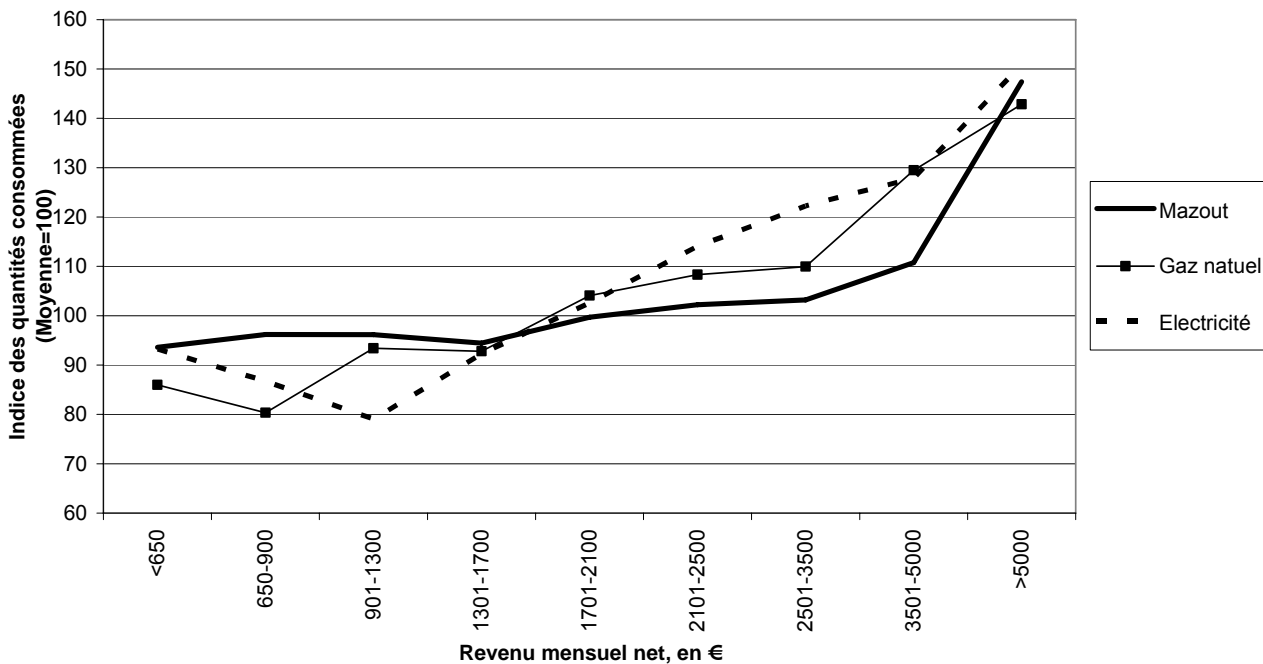
Dépenses d'énergie des ménages, en % du revenu disponible - 2004



Source : SPF Economie – Enquête sur les budgets des ménages – 2004 – calculs propres.

Graphique 20

Consommation domestique d'énergie selon le revenu, en quantités, par rapport à la moyenne de chaque vecteur



Source : MINISTERE DE LA REGION WALLONNE (2007) - calculs propres.

Le Graphique 20 est construit sur base des données recueillies dans l'enquête sur l'habitat en Région wallonne (96) et donne l'évolution des quantités consommées en fonction du revenu disponible. Les unités de mesure et les quantités moyennes étant différentes selon le mode de chauffage, la consommation de chaque classe de revenu est rapportée à une moyenne de 100 pour chaque type d'énergie prise en considération. Globalement, les quantités consommées augmentent avec le revenu ; jusque 1700 € de revenu mensuel net, les consommations d'énergie sont légèrement inférieures à la moyenne (entre 95 et 80% de celles-ci) mais elles augmentent nettement avec le revenu, surtout dans la deuxième moitié de la distribution pour atteindre 1,5 fois la moyenne dans la classe de revenu supérieure.

Cette relation croissante entre revenu disponible et quantité consommée est attribuable au fait que la taille des maisons d'habitation et le nombre d'immeubles augmentent tous deux avec le revenu. D'autres facteurs peuvent influencer les quantités consommées et leur relation avec le revenu. Ainsi, à revenu égal, la taille du ménage doit logiquement avoir un effet sur les quantités consommées. Le degré d'isolation a également un effet. On ne dispose toutefois pas des données statistiques nécessaires pour isoler la contribution spécifique de chacun de ces facteurs.

Les images peuvent sembler contradictoires mais sont en fait complémentaires : le fait que les quantités consommées croissent avec le revenu au Graphique 20 est tout à fait compatible avec le profil ascendant des dépenses exprimées en montant absolu qui se trouve au Graphique 18 (97).

Il ressort de ces graphiques un double message : d'une part, **la facture énergétique est régressive, d'autre part, les quantités consommées augmentent assez nettement avec le revenu à l'extrémité supérieure de la distribution**. Ceci signifie qu'au fur et à mesure que le revenu s'élève, un potentiel de responsabilisation par les prix apparaît de plus en plus nettement et qu'en même temps le poids de la facture énergétique dans le budget du ménage diminue. **L'objectif allocatif et l'équité recommandent donc tous deux de cibler la compensation financière sur les bas revenus**

4.2.3. Quelles compensations ?

L'axe retenu par la Section est donc le suivant : jusqu'à un certain niveau de revenu à déterminer, l'effet de niveau serait compensé financièrement de manière forfaitaire par vecteur d'énergie (98) mais l'effet à la marge serait maintenu. En fonction des montants financiers qu'on souhaite y consacrer et de la formulation de l'objectif d'équité ce seuil peut-être déterminé soit en référence au revenu médian, soit en référence au plafond du 1^{er} quartile.

A. COMPENSATION CIBLEE DE L'EFFET DE NIVEAU

La Section recommande donc que la compensation soit modulée en fonction du vecteur d'énergie utilisé. Les ménages n'ont en effet pas de la possibilité, à court terme, de modifier le type d'énergie qu'ils utilisent. En étant pour le reste forfaitaire, elle sera forcément approximative. Divers facteurs contribuent à faire varier la consommation d'énergie des ménages : plus la compensation sera

96 Voir MINISTERE DE LA REGION WALLONNE (2007), pp. 212 et suivantes.

97 On remarque cependant que les quantités consommées semblent augmenter plus nettement en fonction du revenu que les dépenses exprimées en montant absolu. Les deux sources ne sont toutefois pas comparables et le classement des ménages sur l'axe des revenus se fait selon des regroupements différents. De plus, une partie de la progression enregistrée à l'extrémité droite de l'axe des revenus au Graphique 20 se fait à l'intérieur du 10^{ème} décile et n'est donc pas captée dans le Graphique 19. Une tarification dégressive peut toutefois expliquer une progression des quantités consommées plus rapide que celle de la dépense exprimée en €.

98 Une règle de palier doit évidemment être prévue pour éviter la perte totale de la compensation financière lorsque le plafond de revenu est franchi.

modulée, plus grande sera la complexité administrative du dispositif et il est important qu'il soit simple, pour être facilement appréhendé par les ménages à bas revenus qui en sont la cible privilégiée. De plus, il n'est pas nécessairement indiqué de tenir compte de tous les facteurs qui déterminent la quantité d'énergie consommée. S'il est envisageable de la moduler en fonction de la taille du ménage, il est contre-indiqué de la moduler en fonction d'un facteur qui est lié au comportement du ménage à l'égard des économies d'énergie ou encore aux caractéristiques physiques des habitations : procéder ainsi irait clairement à l'encontre de l'objectif allocatif puisque cela reviendrait à compenser en fonction des quantités consommées.

Pour ce qui concerne le choix de l'instrument, deux solutions sont possibles, en tenant compte que parmi la population-cible figurent des personnes non imposables : soit un crédit d'impôt « énergie » remboursable, soit un chèque-énergie. Les deux solutions ont des incidences divergentes sur le niveau de la pression fiscale globale : la première réduit le rendement budgétaire de la réforme à concurrence des compensations tandis que dans la seconde option, ces compensations étant en dépenses, l'augmentation des recettes résultant de la réforme n'est pas diminuée. La Section considère que cet argument n'est pas pertinent et qu'il faut choisir l'instrument en fonction de son efficacité.

De ce point de vue, le crédit d'impôt remboursable a l'avantage d'être géré par l'administration qui a connaissance des revenus imposables ainsi que de la taille du ménage si elle est prise en compte. Les seules données supplémentaires à gérer seraient celles liées au type de chauffage, ce qui est en soi assez simple. Un autre avantage de l'instrument fiscal est qu'il n'est pas soumis à un plafond budgétaire et que l'avantage est octroyé automatiquement dès que les conditions sont vérifiées. L'inconvénient majeur du crédit d'impôt remboursable est son octroi décalé jusqu'à l'enrôlement, soit environ 20 mois en moyenne par rapport au milieu de la période imposable. Les personnes concernées devraient donc pré-financer. Cet inconvénient pèse lourd dès lors que ce sont les personnes à faibles ressources qui sont concernées. On ne pourrait l'éviter qu'en intégrant le crédit d'impôt dans le calcul du précompte professionnel mais on ne peut demander à l'employeur de gérer un programme d'une certaine complexité. De plus, une grande partie des allocataires sociaux qui font partie de la population cible touchent leurs revenus sans retenue de précompte professionnel.

Cet inconvénient majeur est un argument en faveur de l'utilisation du « chèque-énergie ». Cette solution a toutefois aussi ses inconvénients : s'agissant d'une dépense publique, son octroi est limité en fonction des crédits budgétaires disponibles : il n'est pas automatique. De plus, pour le moduler en fonction des revenus, le service qui gère le programme doit connaître les revenus imposables. On peut cependant utiliser pour cela des pratiques déjà utilisées dans d'autres domaines (par exemple les frais de garde d'enfants) et qui sont particulièrement bien rodées.

La Section privilégie donc le « chèque-énergie » et recommande que la gestion de ce programme soit faite par une institution adéquate...

Compte tenu de la répartition des compétences en matière d'énergie et de politique environnementale, la Section considère qu'il serait opportun de **confier l'administration du programme à une agence spécifique, co-gérée par le pouvoir fédéral et par les régions**. Cette co-gestion est parfaitement dans la logique de la répartition actuelle des compétences et constitue une procédure de coordination adéquate pour gérer une politique qui, bien que partiellement décentralisée, se caractérise par les importantes externalités inter-régionales. Cette agence aurait pour mission **non seulement la gestion des compensations financières, mais aussi une mission d'information sur les investissements économiseurs d'énergie dans l'habitat et sur les incitants fiscaux et primes régionales** (99).

99 Voir à ce sujet, au chapitre 4, les autres recommandations de la Section quant à la problématique des consommations domestiques d'énergie.

La Section considère que cette agence doit être publique, au vu des missions qui lui seraient confiées.

B. NE PAS COMPENSER L'EFFET A LA MARGE

Une compensation telle qu'envisagée par la Section permet de compenser les ménages pour l'effet de niveau pour les ménages situés en deçà du seuil d'intervention. Il reste l'effet « à la marge ».

La Section considère que, pour ce second effet, il y a lieu de maintenir pleinement le signal de prix et donc de ne pas donner de compensation mais qu'il faut mettre les ménages dans une situation d'égalité à l'égard des possibilités d'économie d'énergie, voire d'agir en discrimination positive à l'égard des bas revenus.

Concrètement, ceci signifie que tous les ménages doivent avoir les mêmes possibilités, et les mêmes incitations à effectuer les économies d'énergie ou qu'il faut donner des incitants plus forts aux bas revenus.

C'est donc au niveau des incitants à l'amélioration de l'efficacité énergétique des habitations que le conflit entre la redistribution et l'effet marginal du signal de prix doit être rencontré. Cette question sera traitée ci-après au chapitre 4.

C. QUEL HORIZON DE COMPENSATION ?

La compensation de l'effet de niveau ne doit pas nécessairement être permanente. Si elle est temporaire, il est important de faire en sorte que tous les ménages, qu'ils soient propriétaires ou locataires, aient la possibilité de faire les investissements nécessaires à la diminution de leur facture énergétique. Une compensation temporaire va dans le même sens que la non-compensation de l'effet à la marge, et requiert donc les mêmes mesures d'accompagnement.

Chapitre 3

Le transport

Une réflexion sur la fiscalité environnementale se doit de prendre en compte la problématique du transport. Deux raisons au moins motivent ce choix. D'une part, le transport est responsable d'une partie significative des émissions de CO₂ (100) et plus globalement des nuisances environnementales. A la pollution au sens strict s'ajoutent d'autres externalités négatives : les problèmes de congestion et les accidents de la circulation. D'autre part, les taxes sur le transport constituent déjà une part importante de la fiscalité environnementale, même si leurs modalités d'application ne sont pas nécessairement optimales du point de vue de l'environnement et ne sont parfois même pas conçues en ce sens.

Le transport est également une activité économique en soi qui génère de la valeur ajoutée, des emplois et du bien-être. Son rôle majeur est de contribuer au bon déroulement des autres activités économiques, en assurant la nécessaire circulation des biens et des personnes : le transport est un bien dérivé. Plus globalement, la mobilité est aujourd'hui une problématique de première importance : certes elle génère des coûts externes qui s'ajoutent au coût privé pour déterminer le coût social, mais elle est nécessaire pour l'activité économique. Ces coûts externes peuvent s'amplifier si la mobilité est organisée sans tenir compte de ses divers impacts, notamment sur l'environnement. Ce conflit entre les besoins de mobilité et le développement durable peut-être traité en privilégiant les formes de mobilité les plus respectueuses de l'environnement, soit directement par des politiques ciblées sur l'offre des modes des différents modes de transport, soit indirectement par une tarification de ceux-ci qui intègrent les coûts externes. Ces deux voies sont d'ailleurs complémentaires. Le droit à la mobilité doit également être garanti à tous les citoyens : le transport est un service qui doit rester accessible car il conditionne la participation à la vie économique. Le sujet est donc complexe et toute initiative politique impose des arbitrages.

Ce chapitre aborde les différents aspects de cette problématique. Il traite d'abord des aspects économiques et environnementaux du transport : après quelques données factuelles sur l'utilisation des différents modes de transport et sur la part du transport dans les émissions de CO₂, nous abordons la problématique de l'évaluation des coûts externes et les évolutions auxquelles on peut s'attendre à politique inchangée, dans un scénario « business as usual » tel que modélisé par le Bureau Fédéral du plan.

La deuxième section de ce chapitre traite de la taxation du transport, tant en Belgique qu'à l'étranger. Il s'agit ici de photographier ce qu'est l'utilisation de l'instrument fiscal aujourd'hui et les signaux qu'il donne, notamment à l'égard de la problématique des coûts externes.

Une troisième partie discutera différents scénarios possibles pour des politiques fiscales alternatives.

La taxation du transport et celle de l'énergie sont évidemment liées. La hausse de la taxation de l'énergie proposée au chapitre 2 ne visait que l'intégration des coûts externes liés au réchauffement climatique. L'objectif formulé en termes d'intégration des coûts externes laissait inchangées les accises sur les carburants. Dans ce chapitre, c'est l'ensemble des coûts externes du transport qui est pris en considération.

1. Les aspects économiques et environnementaux du transport

1.1. Les modes de transport en Belgique

1.1.1. Le transport de marchandises

Les données statistiques les plus récentes couvrent la période 1999-2007. Sur cette période, le nombre de tonnes transportées est passé de 591,5 millions à 683,3 millions tous moyens de transport confondus, soit une croissance de 15,5% (1,8 % de croissance annuelle moyenne). Le nombre de tonnes-kilomètres est passé de 50 milliards à 66 milliards, soit une croissance de 30,1% (croissance annuelle moyenne de 3,4%). Les distances parcourues sont donc devenues en moyenne plus longues sur cette période. Ceci s'explique par la forte hausse du trafic de transit sans transbordement : sur les huit années couvertes par le Tableau 13, celui-ci fait que doubler en terme de quantités transportées (-119,7%, soit +10,3% en moyenne annuelle)

Si d'un point de vue environnemental, c'est le total des flux de transport qui doit être pris en considération, il faut exclure le trafic de transit si on veut comparer avec la croissance de l'activité économique en Belgique. La croissance annuelle moyenne est alors de 1,4% pour les tonnes transportées et de 2,6% pour les tonnes-kilomètres. Le raccourcissement de la distance moyenne parcourue est logiquement plus net quand on enlève le trafic de transit.

La croissance des tonnes-kilomètres transportées, hors transit, est plus élevée que la croissance réelle de l'activité économique enregistrée sur le territoire belge sur la même période. En moyenne annuelle, celle-ci n'atteint que 2,1%. Par contre, la croissance des tonnes transportées est inférieure à la croissance réelle du PIB.

Tableau 13
Transport de marchandises en Belgique 1999-2007

	1999	2007	1999	2007
Quantités transportées (en 1.000 tonnes)	591.486	683.269	% du total	% du total
Navigation intérieure	110.309	134.647	18.6%	19.7%
Chemin de fer	59.149	56.72	10.0%	8.3%
Transport routier	422.028	491.902	71.4%	72.0%
- trafic intérieur	267.490	284.951	45.2%	41.7%
- entrées	61.661	76.585	10.4%	11.2%
- sorties	74.387	89.747	12.6%	13.1%
- transit sans transbordement	18.491	40.619	3.1%	5.9%
Tonnes-kilomètres prestées (en millions tkm)	56.061	65.286	% du total	% du total
Navigation intérieure	6.455	9.006	11.5%	13.8%
Chemin de fer	7.392	7.713	13.2%	11.8%
Transport routier	42.214	48.567	75.3%	74.4%
- trafic intérieur	19.033	23.809	34.0%	36.5%
- entrées	9.249	7.659	16.5%	11.7%
- sorties	11.158	8.975	19.9%	13.7%
- transit sans transbordement	2.774	8.124	4.9%	12.4%

Source : SPF Economie.

Le transport routier se taille la part du lion, tant pour les tonnes transportées (71,4%) que pour les tonnes-kilomètres (75,3%). Le rail vient en dernier lieu pour les quantités transportées mais précède la navigation intérieure en tonnes-kilomètres. On note également, comme déjà indiqué, une forte hausse de la part du trafic de transit dans les tonnes-kilomètres. La part du transport routier est en légère diminution au profit de la navigation intérieure. Celle-ci gagne également des parts de marché sur le rail qui continue à en perdre.

1.1.2. Le transport de personnes

DONNEES STATISTIQUES

Les statistiques sur le transport de personnes sont moins récentes mais plus détaillées. Outre les données rassemblées annuellement et publiées par le SPF Economie et/ou le SPF Mobilité et Transport, on dispose de données complémentaires provenant du diagnostic fédéral des déplacements domicile-travail et des « enquêtes mobilité ».

Tableau 14
Transport de personnes en Belgique – 1996-2003

	1996	2003	1996	2003
Milliards de voyageurs-kms	120.17	133.45	% total	% total
Trafic routier privé	99.15	110.47	82.5%	82.2%
Métro, tram et bus	8.56	9.83	7.1%	7.7%
SNCB	6.79	8.26	5.7%	6.1%
Autocars privés	5.67	4.89	4.7%	3.9%

Source : SPF Economie.

Sur la période 1996-2003, le nombre de voyageurs-kms est passé de 120,17 à 133,45 milliards, soit une croissance de 11,9% (1,6% en moyenne annuelle). A l'inverse du transport de marchandises, **la croissance est ici moins rapide que la croissance réelle du PIB** qui est de 2,2% sur cette période.

Le transport routier se taille également la part du lion. On note toutefois une légère érosion de sa part de marché, comme pour le transport de marchandises mais elle se fait ici à l'avantage des transports en commun : leur part de marché globale a augmenté d'un point en sept ans.

LE DIAGNOSTIC FEDERAL DES DEPLACEMENTS DOMICILE-LIEU DE TRAVAIL

La loi du 8 avril 2003 organise une procédure qui a abouti à un diagnostic des déplacements du domicile au lieu de travail, effectué par le SPF Mobilité et transport. Ce diagnostic va plus loin qu'une photographie des déplacements : il recense également els mesures prises par les entreprises dans le cadre de la politique de mobilité. Nous nous en tiendrons toutefois à la photographie des déplacements (101).

Le diagnostic confirme que la voiture « en solo ou en famille » reste le moyen de transport principal pour les déplacements du domicile au lieu de travail. Globalement, elle concerne 64% des travailleurs en Belgique. La part monte à 68% quand on inclut le co-voiturage. Les transports

101 Le rapport donc ces informations sont extraites est considéré par le SPF Mobilité et Transport comme provisoire, notamment sur le plan de la comparaison des résultats avec ceux de 2005. Celle-ci doit encore être affinée pour tenir compte des différences d'échantillonnage.

en commun sont utilisés par 16,6% des déplacements, dont 10,3% pour le rail et 6,3% pour le métro, tram et bus. La part du vélo atteint 8,2%.

Il y a toutefois de nettes différences régionales comme le montre le Tableau 15 : le vélo reste une spécificité flamande. La part de la voiture est d'autant plus élevée que la densité est faible, ce qui est logique vu qu'une densité élevée améliore le maillage des transports en commun.

Tableau 15
Les déplacements domicile lieu de travail en 2008

	Royaume	Flandre	Wallonie	Bruxelles
Voiture seul ou en famille	64,0%	67,1%	76,1%	40,8%
Idem, + covoiturage	68,0%	71,5%	80,9%	42,7%
Transport ferroviaire	10,3%	4,7%	4,6%	34,0%
Métro, tram et bus	6,3%	4,2%	3,8%	15,7%
Transport collectif employeur	1,0%	1,4%	0,4%	0,3%
Vélo	8,2%	12,8%	1,5%	1,5%
Motos	1,6%	1,9%	1,4	0,9%

Source : SPF Mobilité et Transport (2009).

Les évolutions par rapport à 2005, telles qu'elles ressortent actuellement de l'enquête, indiquent une hausse de la part des transports en commun et une baisse de l'utilisation de la voiture individuelle. Les transports en commun gagnent 1,5 point tandis que la voiture prend 1,6 point. Le transport collectif organisé par l'employeur ne progresse pas tandis que la part du vélo augmente légèrement dans les trois Régions, mais surtout en Flandre.

Dans ses conclusions, el SPF « Mobilité et transport » l'influence positive du diagnostic sur les mesures prises par les entreprises et les pouvoirs publics pour organiser les alternatives aux déplacements en voiture. Il constate cependant que certaines entreprises n'ont pas encore de politique de mobilité. Lorsque des établissements prennent des mesures, il s'avère que les effets sont bien réels et que leur généralisation aboutirait à une réduction significative des coûts de congestion et des émissions de CO₂ et autres particules nocives.

L'ENQUETE « MOBILITE »

La troisième source d'information concerne l'enquête « mobilité ». Celle-ci est hélas déjà ancienne : elle date des années 90 mais elle reste une source d'information privilégiée obtenir une photographie de l'ensemble des déplacements.

Les tableaux suivants concernent les modes de transport choisis par les ménages pour deux catégories de déplacements : les déplacements professionnels et les déplacements scolaires.

Tableau 16
Mode de transport choisi pour les déplacements professionnels

Moyen de transport déplacements professionnels	Pourcentage des personnes			
	Belgique	Bruxelles	Flandre	Wallonie
A pied	4.30%	9.80%	2.80%	5.10%
Vélo	7.30%	0.90%	11.90%	1.20%
Train	6.90%	1.50%	7.50%	7.50%
Bus, tram ou métro	6.70%	26.80%	4.80%	3.50%
Voiture d'entreprise	6.90%	8.50%	7.00%	6.10%
Voiture (conducteur)	59.90%	47.40%	59.30%	65.10%
Voiture (passager)	5.70%	4.20%	3.90%	9.70%
Autres	2.40%	0.80%	3.00%	1.80%

Source : Enquête nationale sur la mobilité des ménages (1998/1999), financée par les [SPP Politique scientifique](#), la [Région de Bruxelles-Capitale](#) et la [Région Wallonne](#), réalisée par le Groupe de Recherche sur les Transports des [Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix](#) (coordinateur), le [Langzaam Verkeer](#), l'[Institut Wallon](#), l'[Universitaire Instelling Antwerpen](#) et la Direction générale Statistique et Information économique.

Tableau 17
Mode de transport choisi pour les déplacements scolaires

Moyen de transport déplacements scolaires	Pourcentage des personnes			
	Belgique	Bruxelles	Flandre	Wallonie
A pied	12.70%	19.10%	9.60%	16.10%
Vélo	19.20%	0.90%	32.80%	1.60%
Train	6.00%	1.20%	6.40%	6.70%
Bus, tram ou métro	18.80%	39.00%	15.60%	18.60%
Voiture (conducteur)	4.20%	2.70%	4.30%	4.40%
Voiture (passager)	36.90%	33.70%	28.50%	51.80%
Autres	2.20%	3.40%	2.70%	0.9

Source : Enquête nationale sur la mobilité des ménages (1998/1999), financée par les [SPP Politique scientifique](#), la [Région de Bruxelles-Capitale](#) et la [Région Wallonne](#), réalisée par le Groupe de Recherche sur les Transports des [Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix](#) (coordinateur), le [Langzaam Verkeer](#), l'[Institut Wallon](#), l'[Universitaire Instelling Antwerpen](#) et la Direction générale Statistique et Information économique.

La voiture reste le mode de transport majoritaire pour les déplacements professionnels. On notera à ce propos que près de 7% des déplacements sont effectués dans des voitures d'entreprises (102). On notera également quelques spécificités régionales. La part des transports en communs est beaucoup plus élevée à Bruxelles au détriment de la voiture individuelle. Elle est du même ordre de grandeur (7,5%) en Flandre et en Wallonie mais la Flandre se distingue par une part nettement plus importante de déplacements à vélo. Ceux-ci sont par contre très peu nombreux à Bruxelles, mais il ne faut pas perdre de vue que les chiffres se rapportent à une période où les infrastructures « pro-vélo » n'étaient pas encore mises en place.

La voiture est également le mode de transport le plus fréquent retenu pour les déplacements scolaires mais c'est ici évidemment davantage comme passager que comme conducteur. La part des transports communs est nettement supérieure à ce qu'elle est pour les déplacements professionnels et cela se fait au détriment de la voiture privée. Comme pour les déplacements

102 Il s'agit très vraisemblablement de voitures de sociétés mais ce chiffre peut aussi inclure le transport collectif organisé par l'employeur et les "voitures de flotte".

professionnels, le vélo est nettement plus populaire en Flandre et toujours aussi peu retenu à Bruxelles.

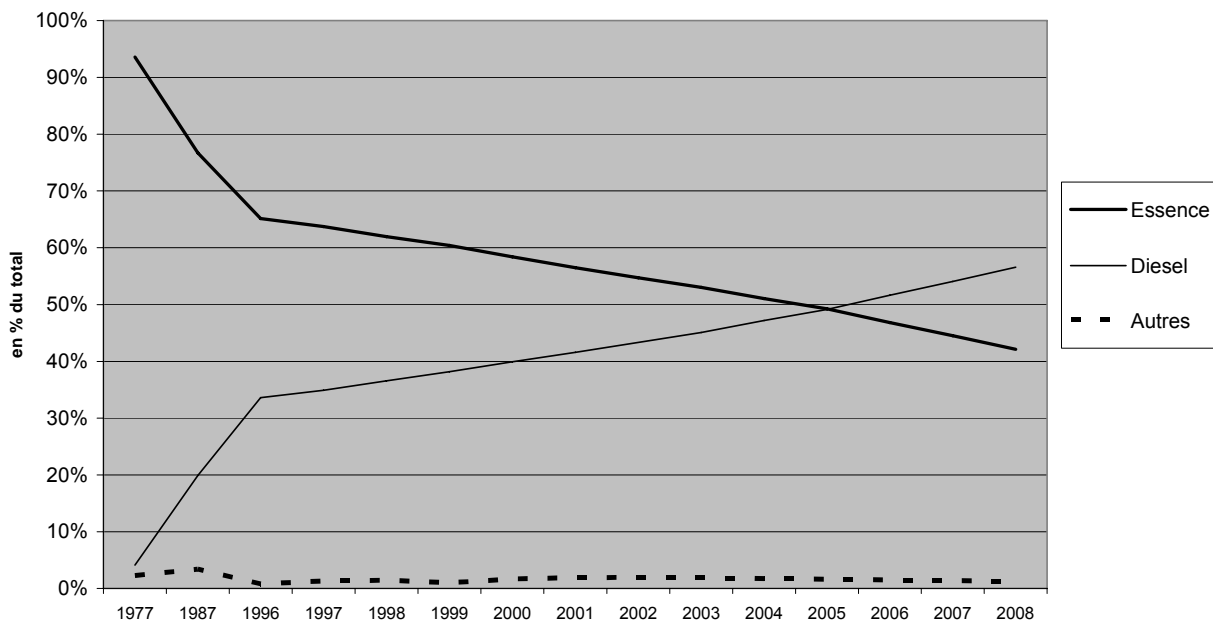
1.1.3. Le parc de véhicules

Sur les trente dernières années, le parc de véhicules a pratiquement doublé : il s'est accru de 3.315.071 unités à 6.482.033 unités, soit une croissance annuelle moyenne de 2,2%. Pour les voitures particulières, le taux de croissance annuelle moyen du parc est de 2,0%. Il est largement supérieur à la croissance démographique : en 30 ans, nous sommes passés de 0,28 voiture par habitant à 0,48. Cette évolution s'explique par des mutations socio-économiques importantes dont l'augmentation du taux d'activité féminin et la fragmentation des ménages. Les voitures sont plus nombreuses et elles roulent davantage : depuis 1975, le nombre de kilomètres moyen parcouru par an a augmenté de 33% (103).

Au niveau des voitures particulières, le fait le plus significatif est la part croissante des véhicules diesel, qui deviennent majoritaires depuis 2005.

Graphique 21

**Le parc des voitures particulières:
essence, diesel et autres**



Source : SPF Economie – SPF Mobilité et Transport.

Le parc de véhicules utilitaires est passé de 236.421 unités à 662.780 unités, soit une croissance annuelle moyenne de 3,4%. Sur la même période, la croissance réelle du PIB est de 2,5 en moyenne annuelle.

Il y a donc eu, globalement, une forte « diésélisation » du parc automobile : davantage de voitures particulières utilisent ce carburant et le nombre de véhicules utilitaires croît plus vite que le nombre de voitures particulières. On peut estimer que la part des véhicules diesel est passée en 30 ans de 16 à 59%.

Cette forte diésélisation du parc automobile est une particularité belge. D'après EUROSTAT, en 2004, l'Autriche est le seul pays de l'Union européenne où la part des véhicules diesel dans le parc automobile est plus élevée qu'en Belgique (49,2% contre 47%). La France a un ratio proche (43% en 2003) mais dans les autres pays européens, la part du diesel dans le parc automobile est beaucoup plus faible : elle est de 35% en Espagne, de 11,7% en Finlande, de 14% en Irlande, de 15% aux Pays-Bas et de 18% au Royaume-Uni. Dans les nouveaux Etats membres de l'Union européenne, elle est généralement de l'ordre de 15%.

1.2. Contribution du transport aux émissions de CO₂

Les différentes informations rassemblées sur les modes de transport en Belgique convergent globalement sur la conclusion suivante : **la plupart des indicateurs ont une élasticité supra-unitaire par rapport à la croissance économique réelle. Les choix des modes de transport se font largement à l'avantage de la route**, dont la part de marché diminue toutefois quelque peu sur les dernières années. Au niveau parc automobile, il y a une « **diésélisation** » marquée du parc de véhicules.

De ces évolutions se dégagent une intuition : les impacts négatifs du transport sur l'environnement pourraient s'être aggravés, sauf si le progrès technique a pu contrebalancer les effets négatifs provenant des tendances lourdes que sont l'augmentation du parc automobile et sa diésélisation.

D'après l'inventaire belge des gaz à effet de serre, préparé dans le cadre de la convention modèle des Nations Unies sur le changement climatique (104), le transport contribue à concurrence de 19% aux émissions de gaz à effet de serre en 2006. Le secteur des bâtiments résidentiels et commerciaux y contribue pour 21%, l'agriculture pour 7%, les déchets pour 1% et l'industrie pour la moitié restante (105).

Sur la période 1990-2006, les émissions de gaz à effet de serre ont été globalement réduites en Belgique de 5,2%. Les effets sont toutefois très différents d'un secteur à l'autre : les émissions de l'industrie et de l'agriculture sont en recul tandis que celle du transport sont en nette augmentation. **La part du transport dans le total des émissions est ainsi passée de 14% en 1990 à 19% en 2006** et cette hausse est encore sous-estimée par le fait que les émissions de CO₂ provenant de la production d'électricité utilisée par le transport et le réseau routier sont attribuées à l'industrie.

Parmi les différents modes de transport, c'est évidemment **le transport routier qui est principalement responsable de la hausse des émissions sur la période 1990-2006**. Ceci n'est guère surprenant au regard des évolutions présentées à la section précédente. Tous les indicateurs évoluent dans le même sens : le nombre de voitures a augmenté de 36% et le nombre de véhicules-kilomètre de 37%. Les émissions de CO₂ provenant du transport routier ont augmenté de 28% entre 1990 et 2006.

Conformément aux lignes directrices de la Convention-cadre des Nations Unies sur le changement climatique, les émissions provenant du transport maritime et aérien international ne sont pas prises en compte. Ceci sous-estime à la fois le niveau des émissions attribuables au transport et sa hausse. En 2006, ces émissions s'élevaient à 24% des émissions nationales et sur la période 1990-2006, elles ont augmenté de 17% pour le transport aérien et de 87% pour le transport maritime.

104 Voir Belgium's Greenhouse gas inventory (1990-2006), National Inventory Report submitted under the United Nations Framework Conditions for Climate Change, March 2008.

105 Les émissions de CO₂ correspondant à l'électricité utilisée par les chemins de fer ainsi que pour l'éclairage de réseau routier sont comptabilisées au niveau de l'industrie et non dans les transports.

1.3. *Evaluation des coûts externes du transport*

Le concept de « coût externe » a été développé au premier chapitre de ce rapport dans l'approche théorique de la fiscalité environnementale. Dans le cas plus particulier des transports, les coûts externes sont des coûts supportés par la société mais non pris en compte par les utilisateurs des transports, à moins d'une intervention des pouvoirs publics dans ce sens. Les coûts externes représentent la différence entre les coûts sociaux et les coûts privés du transport.

Du fait de l'existence de coûts externes, les décisions que prennent les utilisateurs de transport ne sont pas optimales et entraînent des pertes de bien-être. En pratique, cela signifie que le flux de trafic qui résulte de ces décisions est plus important que ce qui est socialement optimal et que trop de déplacements ont lieu en période de pointe. La part des différents modes de transport et le type des véhicules sont également sous-optimaux.

Selon la théorie du bien-être, les utilisateurs de transports devraient payer tous les coûts sociaux qui résultent d'une activité de transport. Or la production des externalités est fortement dépendante des circonstances de l'activité de transport (moment, lieu, caractéristiques du véhicule). C'est pourquoi les coûts externes dont il sera question ici sont les coûts externes marginaux, c'est-à-dire les coûts externes occasionnés par une activité de transport supplémentaire dans des circonstances définies.

L'évaluation en termes monétaires des coûts externes dans le domaine du transport a fait l'objet de nombreuses recherches, notamment en Belgique. En 2001, MAYERES, PROOST e.a. estimaient les coûts externes à 3,6 milliards € pour l'année 1998, soit 1,5% du PIB de l'époque (106). Cette estimation n'inclut pas le coût des accidents et était plutôt considérée comme minimaliste.

Au fil du temps, les méthodes d'estimation ont été affinées et harmonisées. En juillet dernier, la Commission a publié, dans le cadre du Paquet Ecologisation des transports, un volumineux manuel de « bonnes pratiques » en la matière (107), qui propose notamment des fourchettes de coûts pour les externalités suivantes : congestion, accidents, pollution de l'air, bruit et changement climatique.

Pour nos besoins, il est toutefois plus commode de nous référer aux estimations publiées récemment par HERTVELDT e.a. (2009), qui ont le double avantage d'être récentes et de concerner spécifiquement la Belgique. Ces auteurs comparent les taxes (108) et coûts externes marginaux. Seuls les coûts environnementaux (pollution de l'air et changement climatique) (109) et les coûts de congestion sont pris en compte.

106 Pour cette même année, les accises sur les carburants et les taxes sur les véhicules ont rapporté en brut 2,1% du PIB.

107 Voir CE DELFT (2008).

108 La définition des « taxes » est assez large : outre les accises sur les carburants et les taxes sur les véhicules, elle inclut la TVA sur les carburants et sur les véhicules ainsi que les taxes sur les contrats d'assurance des véhicules.

109 Seuls les coûts environnementaux directs sont pris en compte. Ceci signifie que, par exemple, les coûts externes générés par la production de l'électricité utilisée par les transports en commun ne sont pas pris en compte, ni ceux générés par la production et le transport des carburants. Cf HERTVELDT e.a. (2009), pp.6 et 30.

Tableau 18
Coûts externes et fiscalité sur les véhicules (2005)

		Taxe (*)	Coût externe (*)	Taxe en % du coût externe
Heures de pointe	Voiture	9,05	36,90	25%
	Camion	14,31	80,00	18%
	Camionnette	4,33	55,50	8%
Heures creuses	Voiture	9,05	6,80	133%
	Camion	14,31	19,80	72%
	Camionnette	4,33	10,30	42%
Train – personnes		-4.60	0.03	
Train – marchandises		-0.30	0.12	
Navigation intérieure		0	0.40	

(*) En Euros par 100 véhicules-kilomètre pour les voitures, camions et camionnettes par 100 voyageurs-km pour le transport de personnes par le rail, par 100 tonnes-km pour le transport de marchandises par le rail et par navigation intérieure. L'électricité consommée par le transport ferroviaire n'est pas comprise.

Source : HERTVELDT e.a. (2009), p.68.

Ce tableau montre qu'à l'heure actuelle, les taxes ne couvrent pas tous les coûts externes des transports. Pour ce qui concerne le transport par route, c'est particulièrement le cas aux heures de pointe, et l'écart avec la situation aux heures creuses montre l'importance du coût de congestion dans le total des coûts externes. Pendant les heures creuses, les taxes sont trop élevées pour la voiture et trop faibles pour les camions et camionnettes. Il n'y a plus non plus d'adéquation entre les taxes et les coûts externes pour les autres modes de transport. Le rail est subsidié alors qu'il génère des coûts externes, certes très faibles à l'égard de ceux générés par le transport routier. La navigation intérieure, qui génère des coûts externes un peu plus importants que ceux du rail, ne paie pas de taxe.

- La comparaison des taxes avec les coûts externes met donc en évidence deux problèmes : un problème de niveau et un problème de hiérarchie. Globalement, même en prenant une définition très large des taxes, celles-ci sont inférieures aux coûts externes, sauf pour l'utilisation de la voiture aux heures creuses, qui correspond à environ un tiers des voitures-kilomètres en 2005 (110).
- La hiérarchie des taxes s'écarte de celle des coûts externes sur un point majeur : l'absence de distinction entre heures creuses et heures de pointe. Elle s'en écarte également sur un point mineur en privilégiant les camionnettes : celles-ci paient moins de taxes que les voitures alors qu'elles génèrent davantage de coûts externes. Par contre, la subvention du rail et l'absence de taxation de la navigation intérieure respectent la hiérarchisation des coûts externes.

Dans ce raisonnement, nous incluons le coût de congestion alors que celui-ci n'est pas uniquement environnemental. Il est particulièrement délicat d'isoler cette composante et, sur le plan politique, il y a un intérêt à traiter également sa composante non-environnementale et les instruments utilisables étant largement similaires. C'est pourquoi nous garderons, dans notre analyse, l'ensemble du coût de congestion dans l'évaluation des coûts externes.

1.4. Les évolutions à politique inchangée

Les évolutions à politique inchangée peuvent être appréhendées sur base du modèle PLANET mis au point par le Bureau fédéral du Plan (111).

Le modèle PLANET du Bureau fédéral du Plan

Le modèle PLANET a été développé par le Bureau fédéral du Plan (BFP) pour élaborer des perspectives à long terme du transport en Belgique. Il permet de dresser une situation de référence, de simuler les effets de différentes politiques et d'en faire l'analyse coût-bénéfice. Le modèle se compose de sept modules interconnectés.

Le module « macro » et le module « politiques » fournissent des éléments d'input qui restent exogènes. Le premier établit des perspectives macro-économiques au niveau des arrondissements en désagrégant les résultats des modèles de projection à moyen terme (HERMES) et à long terme (MALTESE) du BFP. L'accent est logiquement mis sur les évolutions tendanciennes et non sur les évolutions cycliques. Ces données sont complétées par les perspectives démographiques et sociodémographiques, également désagrégées au niveau des arrondissements. Le module « Politiques » concerne tant les instruments spécifiques au transport, dont les taxes, que des instruments plus généraux comme l'imposition du travail.

La partie centrale du modèle comprend quatre modules. Le module « génération de la demande de transport » détermine le nombre total de déplacements de personnes, pour tout motif, et le tonnage total transporté dans le cadre du transport national et international de marchandise. Les résultats de ce module alimentent le module « distribution des déplacements » qui détermine les flux entre arrondissements ou des arrondissements vers les points-frontière. Le module « choix modal et temporel » détermine ensuite le mode de transport retenu et la période (heures de pointes versus heures creuses) sur base du coût généralisé du transport, défini comme la somme du coût monétaire et du coût en temps. Pour les transports routiers, la durée du transport est déterminée de manière endogène en tenant compte de l'infrastructure existante. Ce module livre également des informations sur les coûts environnementaux du transport. La demande de transport détermine ensuite les fluctuations du parc de véhicules.

Enfin le module « bien-être » calcule les effets des politiques alternatives sur le bien-être. L'évaluation des tient compte des effets sur les consommateurs, sur les producteurs, les pouvoirs publics et l'environnement.

Le scénario à politique inchangée se base sur les projections les plus récentes des prix de l'énergie établies par la Commission européenne et les directives actuelles qui prévoient notamment l'adoption de nouvelles normes d'efficacité énergétique pour les véhicules. Les scénarios économiques et démographiques sous-jacents sont ceux des modèles HERMES et MALTESE. Le scénario de référence prend pour hypothèse une croissance annuelle moyenne de 2% sur la période 2005-2030 et comprend également une variante où le taux de croissance est abaissé à 1,5% pour intégrer les effets de la crise actuelle. L'infrastructure de transport routier est supposée inchangée. Pour le transport par rail et pour la navigation les réseaux existants sont supposés suffisants pour absorber la demande de transport additionnelle sans créer de ralentissement.

111 Voir HERVELDT e.a. (2009) et MAYERES (2008). Pour une description détaillée du modèle, voir DESMET e.a. (2008).

Pour ce qui concerne **le transport de marchandises**, le tonnage transporté par la route, les voies navigables et le rail, augmenterait de 51% entre 2005 et 2030. La part du transport national devrait diminuer de même que la part du transit sans transbordement. Ce dernier subirait l'effet de la hausse des coûts en Belgique, induite par le ralentissement de la vitesse commerciale sur le réseau routier. Ce sont donc les flux au départ de et vers la Belgique qui seraient les principales causes de l'augmentation du tonnage transporté. Le nombre de tonnes-kilomètres augmenterait dans une proportion similaire (60%) et l'augmentation serait plus sensible pour le transport international que pour le transport national.

La hausse correspondant du trafic crée des goulots d'étranglement sur le réseau routier, qui rendent les autres modes de transport plus attractifs du fait d'une réduction de la vitesse commerciale du transport routier (112.) Le transport par route céderait ainsi un peu de terrain (de 76% en 2005 à 71% en 2030) mais resterait donc largement dominant. On constate donc une prolongation de la tendance déjà constatée sur les dernières années (113). Le scénario de référence prévoit un glissement progressif vers le rail, qui prendrait 2 points de part de marché dans le transport national et 4 points de part de marché dans le transport international. La navigation intérieure prendrait deux points de parts de marché dans le transport national mais ne gagnerait rien dans le transport international.

Le **transport de personnes** est scindé en trois composantes : les déplacements professionnels, les déplacements scolaires et les autres déplacements. On constate une augmentation sensible du nombre de trajets : +30% entre 2005 et 2030. C'est pour les « autres déplacements » que l'augmentation est la plus nette (+40%). Les déplacements professionnels augmentent dans une moindre mesure (+15%) de même que les déplacements scolaires (+7%). La hausse des « autres déplacements », qui sont essentiellement motivés par les loisirs, s'explique par l'élasticité de la demande de transport au PIB. Le vieillissement de la population a également un impact. Le nombre de passagers-kilomètres augmenterait de 25% sur la même période, soit une hausse inférieure à celle du nombre de trajets. La voiture resterait le mode de transport dominant. La part du rail augmenterait légèrement tandis que celle des autres transports en commun diminuerait : ceux-ci sont majoritairement le fait des bus, qui utilisent le réseau routier et souffrent donc des conséquences des goulots d'étranglement.

Au niveau environnemental, **ce scénario à politique inchangée se traduit par une hausse des émissions de gaz à effet de serre de +17,6%**. Les émissions directes des autres substances polluantes (114) sont d'abord en forte diminution suite à la mise en œuvre de technologies plus propres. Elles augmentent ensuite du fait de l'augmentation du trafic routier mais elles seraient en 2030 substantiellement inférieures à leur niveau de 2005.

La hausse des émissions et l'apparition de goulots d'étranglement **accroissent donc les coûts externes** (115). Dans un scénario « business as usual », sans initiative nouvelle de politique fiscale, ceci se traduit par une diminution de la couverture des coûts externes marginaux par les taxes sur le transport.

112 La chute de la vitesse commerciale serait de 23% pendant les heures de pointes et de 13% pendant les heures creuses.

113 Voir ci-dessus, Tableau 13, page 98.

114 C'est-à-dire CO, NO_x, PM, COVNM et SO₂.

115 L'évaluation des coûts externes qui est faite par le BFP dans le modèle PLANET ne tient pas compte des accidents. Il ne comprend que les coûts liés à la congestion, à la pollution de l'air et au changement climatique.

Tableau 19
Ratio des taxes sur le transport aux coûts externes marginaux
Projection de référence 2005-2030

		2005	2030
Heures de pointes	Voiture	25%	7%
	Camion	18%	6%
	Camionnette	8%	2%
Heures creuses	Voiture	133%	50%
	Camion	72%	37%
	Camionnette	42%	15%

En 2030, compte tenu de l'augmentation prévue, à politique constante, du transport de personnes et de marchandises, le coût de la congestion sera plus élevé, ce qui diminuera encore la couverture des coûts externes par les taxes. Il est important de noter qu'à politique inchangée, les taxes sur les voitures deviendront inférieures aux coûts externes même en heures creuses.

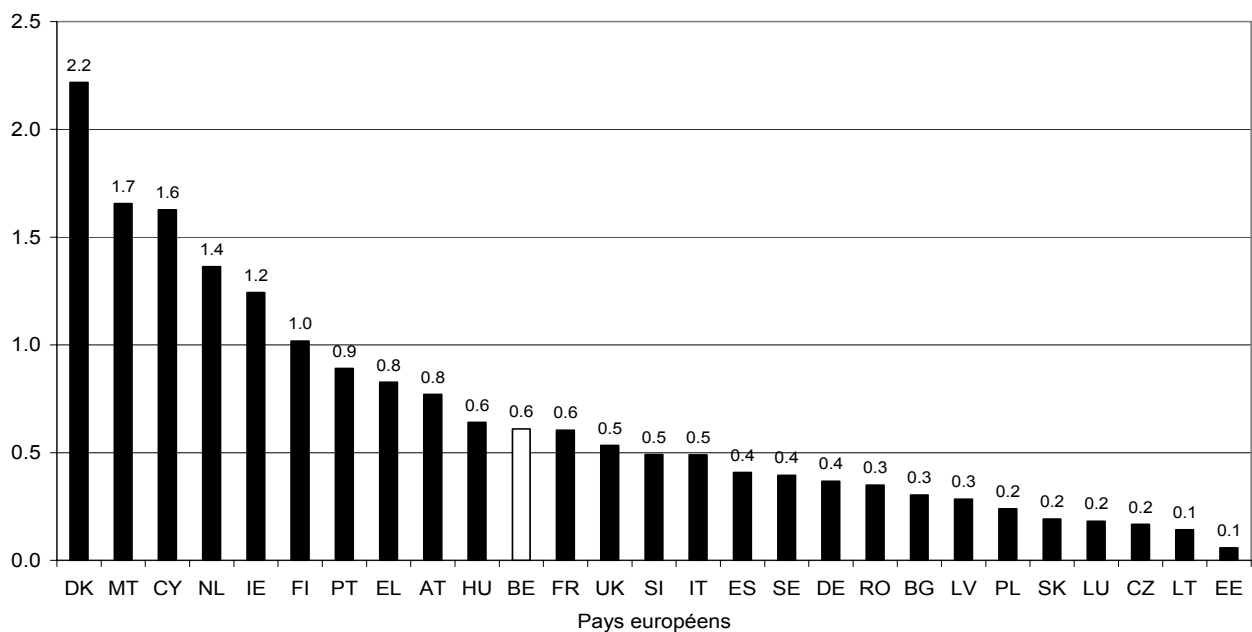
Si les coûts externes des accidents étaient inclus, l'écart entre les taxes et les coûts externes serait encore plus important.

2. La taxation du transport

D'après les données de la Commission européenne, la taxation du transport procure des recettes fiscales à concurrence de 0,6% du PIB en Belgique, contre 0,8% en moyenne dans la zone Euro et 0,7% dans l'UE27.

Graphique 22

Les taxes sur le transport, en % du PIB, 2007



Source : EUROPEAN COMMISSION (2009).

Les « taxes sur le transport » ne comprennent pas les taxes sur les carburants, qui sont reprises dans les taxes sur l'énergie. Le classement des pays européens selon l'ordre décroissant du ratio des recettes au PIB met la Belgique en 11^{ème} position. Notre classement est donc moins défavorable que pour la taxation de l'énergie.

La Belgique est précédée par des petites économies ouvertes. Parmi les pays où la taxation du transport génère les recettes les plus importantes, on trouve en effet le Danemark et les Pays-Bas. A l'inverse, la taxation du transport semble générer moins de recettes dans les pays d'Europe centrale et orientale.

Le ratio qui est présenté ici est très éloigné d'un indicateur de taxation effective du transport, et ce pour au moins trois raisons

- Il n'intègre pas la taxation des carburants. Or, nous savons que la taxation de l'énergie est relativement basse en Belgique, comparé aux autres pays européens. On trouve dans EUROPEAN COMMISSION (2009a) une estimation des recettes d'accises provenant de la taxation des carburants : celles-ci atteignent 1,2% du PIB en Belgique contre 1,5% du PIB en moyenne dans la zone Euro et dans l'UE25.
- Cette comparaison ne comprend pas les redevances, dont les recettes qui peuvent provenir de la taxation des autoroutes. Celle-ci est d'application dans plusieurs pays classés à droite de la Belgique dans le Graphique 22, dont la France, l'Italie et l'Espagne.
- Le dénominateur est le PIB alors que pour mesurer l'imposition effective du transport, il faudrait un dénominateur permettant de mesurer l'activité (les tonnes-kilomètres pour le transport marchandises, les personnes-kilomètres pour les voyageurs).

A notre connaissance, des tels indicateurs n'existent pas en comparaison internationale. ***On peut cependant supposer que la taxation effective du transport est basse en Belgique, comparée aux autres pays européens.*** En effet,

- Exprimées en % du PIB, les recettes fiscales ne sont pas parmi les plus élevées.
- Intégrer la taxation des carburants dans la mesure de l'imposition effective aurait pour effet que la position de la Belgique se déplacerait vers le bas du classement.
- La prise en compte des redevances serait pratiquement sans effet pour la Belgique mais augmenterait la taxation effective du transport dans les pays où l'utilisation du réseau autoroutier est tarifée.

La comparaison des taxes et des coûts externes marginaux qui vient d'être faite indiquait que ***les taxes ne couvrent pas les coûts externes*** (évalués dans une acceptation étroite, hors accidents), en tout cas pour l'heure de pointe qui couvre la plus importante du trafic.

Une réforme de la taxation du transport qui intégrerait mieux les coûts externes est donc largement justifiée.

Pour déterminer les axes de cette réforme, il est nécessaire d'examiner la taxation du transport de manière beaucoup plus détaillée, et ce dans une double optique.

- Il s'agit d'abord de repérer les signaux que le système fiscal actuel envoie aux agents économiques quand aux choix qu'ils ont à effectuer entre les différentes modes de transport, tant au niveau du choix modal que sur l'intensité d'utilisation.
- Il s'agit également d'examiner dans quelle mesure les dispositions existantes intègrent les facteurs générateurs de coûts externes.

Après une brève description des évolutions récentes au même niveau de globalité que ci-dessus, nous examinerons successivement la taxation des véhicules, le régime fiscal des déplacements à

l'impôt sur le revenu et les aspects de TVA. Le champ d'analyse est donc plus large que celui des taxes basées spécifiquement sur les véhicules ou sur le transport. Nous examinons également, dans cette même logique, les dispositions incitatives. Nous ne traitons pas ici de manière détaillée des accises sur les carburants, qui ont déjà été discutées au chapitre 2.

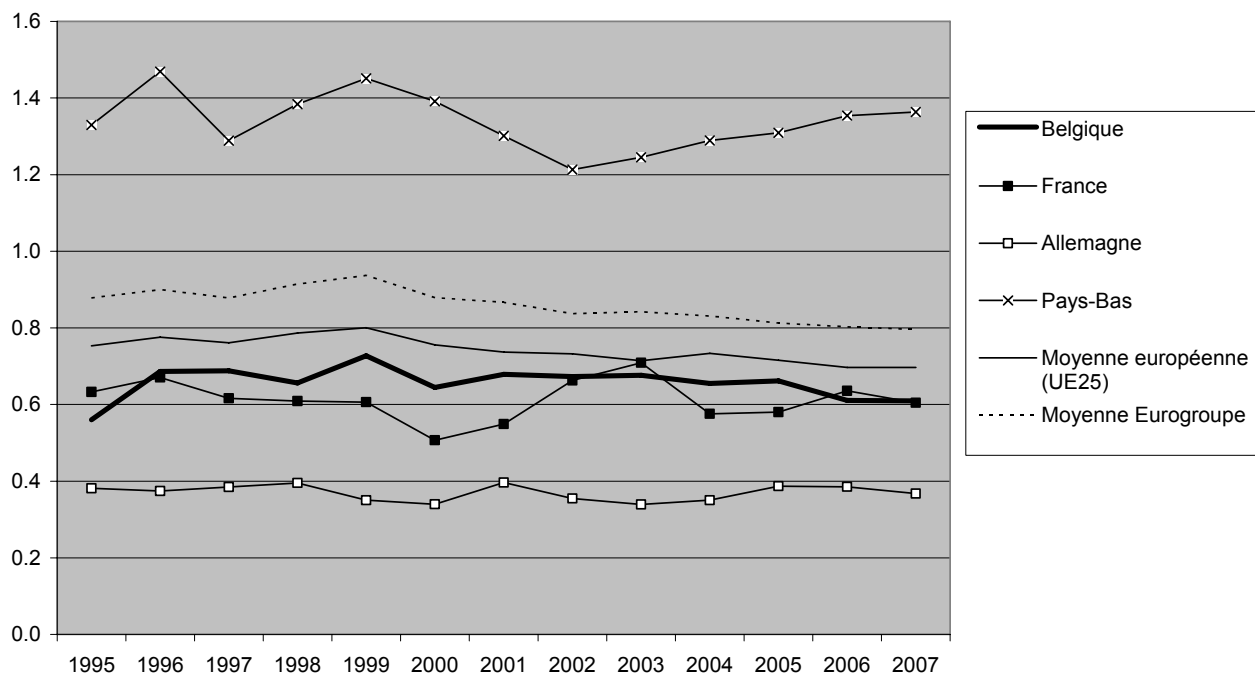
Les dispositions en vigueur en Belgique seront comparées à un échantillon d'autres pays européens.

2.1. L'évolution des recettes de taxes sur le transport, hors taxation des carburants

Depuis 2000, les recettes de taxes sur le transport, exprimées en % du PIB, sont stables ou en diminution alors qu'elles sont en augmentation en France et aux Pays-Bas.

Graphique 23

La taxation du transport en % du PIB, 1995-2007



Source : EUROPEAN COMMISSION (2009).

La comparaison de la Belgique avec les pays voisins indique donc que l'écart s'amplifie, en tout cas par rapport aux Pays-Bas, et ce sans tenir compte de la taxation des carburants

2.2. Les taxes sur les véhicules

Les taxes sur les véhicules comprennent la taxe de circulation (TC), la taxe de mise en circulation (TMC), l'eurovignette et la taxe compensatoire des accises qui est due annuellement sur les voitures à moteur diesel.

Les compétences de politique fiscale relative aux trois premières taxes citées ont été régionalisées au 1^{er} janvier 2002 : les Régions, qui percevaient déjà antérieurement les recettes de certaines de ces taxes sont devenues pleinement compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de ces trois taxes (116). Toutefois, dans certains cas, une modification de ces taxes est subordonnée à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions (117).

Jusqu'à présent, l'Etat fédéral a continué à assurer le recouvrement de ces taxes.

La seule taxe sur les véhicules à n'avoir pas été régionalisée est la taxe compensatoire des accises mais cette taxe, qui s'appliquait aux voitures, voitures mixtes, minibus et à certaines camionnettes dont le moteur est alimenté au gasoil, a été supprimée progressivement et a maintenant disparu.

2.2.1. La Taxe de circulation (TC)

PRINCIPES

La taxe est établie annuellement sur les véhicules à vapeur ou à moteur, ainsi que sur leurs remorques et semi-remorques, servant au transport sur route de personnes ou de marchandises.

Pour les voitures, les voitures mixtes et les minibus, la taxe dépend du nombre de CV fiscaux, lequel est déterminé au moyen d'une formule dont tous les éléments dépendent de la cylindrée.

Dans le cas des véhicules destinés au transport de marchandises, la taxe dépend de la masse maximale autorisée (MMA), et également, lorsque celle-ci dépasse 3.500 kg, du nombre d'essieux et du type de suspension (pneumatique ou autre).

Les exemptions concernent surtout les véhicules affectés à un service public ou employés pour les transports publics ou comme taxi.

Certains taux, notamment ceux concernant les voitures, sont adaptés au 1^{er} juillet de chaque année, sur base des fluctuations de l'indice général des prix à la consommation.

En règle générale, un décime additionnel en faveur des communes s'applique aux véhicules soumis à la TC.

APPRÉCIATION

Globalement, les modalités de la TC tiennent peu compte de critères environnementaux. Pour les voitures, voitures mixtes et minibus, le taux varie in fine en fonction de la cylindrée, mais les émissions polluantes, notamment de CO₂ ne sont évidemment pas proportionnelles à la cylindrée. Dans le cas des véhicules destinés au transport de marchandises, le taux dépend de paramètres qui intègrent avant tout, semble-t-il, les dégâts causés aux voiries. Ni les émissions ni les kilomètres parcourus ne sont pris directement en compte. Les émissions ne sont même pas prises en compte de manière indirecte par le biais de l'ancienneté du véhicule.

116 Cf. l'article 4 de la loi spéciale du financement.

117 C'est le cas, en ce qui concerne la TC et la TMC pour les véhicules donnés en leasing et pour les véhicules immatriculés au nom d'une société ou d'une entreprise publique autonome. Pour l'eurovignette, un accord de coopération est requis pour toute modification concernant un véhicule immatriculé à l'étranger. Cf. l'article 4 de la loi spéciale de financement, paragraphes 3 et 4.

Il existe d'autre part un écart de taxation important entre les voitures et les autres véhicules. Par exemple, la taxation de l'ensemble comprenant un véhicule à moteur à trois essieux et une remorque ou semi-remorque à trois essieux également est, dans le pire des cas, de 771 €, soit moins que le taux s'appliquant à une voiture de 16 CV (836 €).

2.2.2. *Taxe de circulation complémentaire (TCC)*

Cette taxe est prélevée sur les voitures, voitures mixtes et minibus équipés d'une installation LPG. Son montant dépend de la puissance fiscale du véhicule (exprimée en CV). En règle générale, tout véhicule exempté de la TC l'est aussi de la TCC.

L'existence de la TCC vise à compenser la non-taxation du LPG en tant que carburant. Mais la TCC ne tient pas compte de critères environnementaux, contrairement à une taxation du LPG, qui aurait du moins été proportionnelle aux quantités consommées.

2.2.3. *Taxe de mise en circulation (TMC)*

PRINCIPES

Outre les aéronefs et bateaux, la TMC est perçue sur les voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes. Pour les aéronefs et les bateaux, la taxe est un montant forfaitaire. Pour les véhicules routiers, la taxe est fixée sur base de la puissance du moteur, exprimée soit en CV fiscaux, soit en kilowatts (en cas de différence, montant le plus élevé). Lorsque ces moyens de transport ont déjà été immatriculés précédemment, la TMC est réduite en fonction du nombre d'années écoulées depuis la première immatriculation. Une réduction de TMC est prévue dans le cas de véhicules dont le moteur est alimenté, même partiellement ou temporairement, au LPG.

Les exemptions concernent principalement les véhicules affectés à un service public.

APPRÉCIATION

Dans l'ensemble, les modalités de la TMC ne vont pas dans le sens d'une politique environnementale. Les taux varient non pas selon le caractère plus ou moins polluant du véhicule, mais en fonction de la puissance du moteur. Ils ne dépendent pas de l'utilisation du véhicule. En outre, le fait que la taxe diminue avec l'ancienneté du véhicule incite à la mise en circulation de véhicules anciens et donc plus polluants. A noter toutefois la réduction pour les véhicules qui roulent au LPG, un carburant relativement « propre ».

2.2.4. *L'eurovignette*

PRINCIPES

L'eurovignette est une taxe assimilée aux impôts sur le revenu, qui est perçue comme droit d'usage du réseau routier. Elle a été instaurée en vertu d'un accord signé en 1994 entre l'Allemagne, la Belgique, le Danemark, le Luxembourg et les Pays-Bas. Depuis lors, l'Allemagne a remplacé l'eurovignette par une taxe kilométrique.

Sont assujettis à l'eurovignette les véhicules à moteur et les ensembles de véhicules destinés exclusivement au transport des marchandises par route et dont la masse maximale autorisée s'élève à au moins 12 tonnes. L'eurovignette est due non seulement pour les véhicules immatriculés en Belgique mais aussi pour les autres véhicules, dès l'instant où ils circulent sur le réseau routier désigné par le Roi.

Le taux de l'eurovignette varie en fonction du nombre d'essieux et des normes d'émission Euro.

Les exemptions concernent principalement les véhicules affectés à certains services publics.

APPRECIATION

Contrairement à la TC et à la TMC, l'eurovignette tient compte des caractéristiques du véhicule en termes de pollution. La différenciation des taux qui en résulte paraît toutefois bien faible, eu égard aux effets des pollutions concernées. La variation des taux en fonction du nombre d'essieux est plus sensible. Evidemment, le nombre de kilomètres effectués n'est pas pris en compte.

La Section considère que les dispositions actuelles de taxation des véhicules posent un double problème : un problème de niveau et un problème de modalités. La taxation du transport est globalement faible, eu égard au montant des recettes publiques qu'elle génère et la taxation des véhicules lourds est trop faible. Les modalités ne tiennent pas compte des critères environnementaux, sauf pour les véhicules lourds mais elle est alors globalement trop faible pour influencer le comportement

2.3. Régime fiscal des frais de déplacement à l'impôt sur le revenu

Les « frais de déplacement » couvrent des réalités différentes. Il y a lieu de distinguer ceux qui sont occasionnés par l'activité de l'entreprise et les déplacements du domicile vers le lieu de travail pour le personnel de l'entreprise. Il nous faudra également distinguer selon le moyen de transport utilisé.

2.3.1. Les déplacements résultant de l'activité de l'entreprise

PRINCIPES

Les déplacements occasionnés par l'activité de l'entreprise sont des charges d'exploitation : c'est donc la déductibilité intégrale qui devrait être la règle si le droit fiscal était totalement aligné sur le droit comptable. Nous nous limiterons ici au cas des entreprises constituées en société.

Lorsque les déplacements sont effectués en utilisant des **transports en commun**, la déductibilité est effectivement intégrale. Cela concerne tant le transport de personnes que le transport de marchandises. C'est également le cas pour le transport de marchandises par camions.

La situation est plus complexe lorsque les déplacements se font par d'autres moyens. Deux limitations sont apportées.

- Pour les véhicules automobiles autre que les taxis et ceux affectés à un service de location avec chauffeur, l'amortissement doit être linéaire : l'amortissement dégressif ne peut s'appliquer.
- Jusqu'au 1^{er} avril 2007, les frais de voiture, en ce compris l'amortissement et les taxes sur les véhicules, étaient déductibles à 75%, les frais de carburant étant toutefois déductibles à 100%. A partir du 1^{er} avril 2007, la déductibilité est modulée en fonction du taux d'émission de CO₂. Une période transitoire était prévue entre le 1^{er} avril 2007 et le 31 mars 2008 pendant laquelle la déductibilité en fonction des émissions de CO₂ ne s'appliquait qu'aux acquisitions. Pour le parc automobile existant au 31 mars 2007, c'est la déductibilité à 75% qui restait d'application. A partir du 1^{er} avril 2008, le nouveau régime s'étend à l'ensemble du parc automobile. La limitation en fonction des émissions de CO₂ se fait comme indiqué au Tableau 20.

Tableau 20
Déductibilité des frais de voiture en fonction des émissions de CO₂

Véhicules diesel	Véhicules essence	Taux de déduction
Taux en g CO ₂ par km	Taux en g CO ₂ par km	En %
Moins de 105	Moins de 120	90
De 105 à 115	De 120 à 130	80
De 116 à 145	De 131 à 160	75
De 146 à 175	De 161 à 190	70
Plus de 175	Plus de 190	60

Cette limitation à la déductibilité concerne les voitures, voitures mixtes, camionnettes et minibus. Ne sont toutefois pas concernés :

- les véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxi ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation
- les véhicules qui sont affectés à des cours de conduite par les auto-écoles,
- les véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers.

Ce régime fiscal concerne donc maintenant, sous réserve des exclusions qui viennent d'être citées, toutes les voitures, voitures mixtes etc. immatriculées au nom d'une société qu'il s'agisse d'une voiture « de flotte » ou d'une « voiture de société » (118). Le régime fiscal des voitures de société a cependant certaines particularités sur lesquelles nous reviendrons ci-après.

La limitation de la déductibilité des amortissements a des conséquences sur l'imposition des plus-values.

- Pour les voitures, voitures mixtes et minibus, la plus-value réalisée lors de la revente du véhicule est imposable pour une quotité correspondant à celle qui s'appliquait à la déductibilité des amortissements. (75% dans l'ancien régime, quotité déterminée en fonction des émissions de CO₂ dans le nouveau régime). Le solde n'est pas imposable et l'immunisation de cette partie de la plus-value est inconditionnelle et définitive.
- Pour les « véhicules d'entreprise » (camions, taxis, etc.), l'imposition de la plus-value est reportée au moment de la dissolution ou de la mise en liquidation de la société. Ce report d'imposition n'est octroyé que pour les véhicules qui ont la nature d'immobilisations depuis plus de 3 ans. Il est soumis (a) à la condition d'intangibilité (119) et (b) à une condition de emploi dans des véhicules répondant à certaines normes écologiques.

Les frais de carburant restent intégralement déductibles.

APPRECIATION

D'un point de vue comptable, **il est indéniable que les frais de déplacements relatifs à l'activité de l'entreprise sont des charges d'exploitation**. Toute la question est de savoir si la fiscalité doit suivre le droit comptable. Si on tient à une version étroite du principe de neutralité, cela devrait être le cas.

Les déplacements dont les frais sont ainsi pris en charge **génèrent cependant d'importants coûts externes**. Il est tout aussi logique que la fiscalité les prenne en compte. Ils ne le sont que très partiellement dans les prix. Dans cette optique, **la modulation de la déductibilité de**

118 Voir ci-après paragraphe C les critères de distinction entre ces deux types de véhicules.

119 On désigne par là la comptabilisation de la plus-value à un compte distinct du passif sur lequel aucun prélèvement ne peut être opéré.

certaines charges en fonction des émissions de CO₂ est un moyen indirect et partiel de prendre en compte les coûts externes. En réduisant la déductibilité des charges, on crée en effet une imposition effective du transport qui est d'autant plus élevée que les coûts externes le sont : on s'oriente vers une « neutralité sociale ».

Le moyen utilisé reste cependant partiel. D'un point de vue environnemental, on comprend mal le maintien des exemptions dont bénéficient notamment les taxis et les voitures d'auto-école. Il semble également que cette modulation en fonction des émissions de CO₂ ne s'applique pas, de facto, aux véhicules de sociétés qui sont en leasing opérationnel. Or, cela serait le cas d'une part importante du parc de voitures de sociétés (120). De plus, **les frais de carburant restent intégralement déductibles, ce qui va également à l'encontre de l'objectif d'intégration des coûts externes.**

2.3.2. Les déplacements du domicile au lieu de travail

PRINCIPES

Les déplacements du domicile au lieu de travail constituent des charges professionnelles de l'employé et tout remboursement effectué par l'employeur est donc en principe à considérer comme un revenu imposable. Cette intervention peut cependant être exonérée sous certaines conditions qui sont détaillées au Tableau 21. L'immunisation est plus élevée en cas de recours aux transports en commun ou autres systèmes de transport collectif. Elle est par contre plafonnée à un montant relativement bas en cas d'utilisation de la voiture individuelle

Les dépenses consenties par l'employeur pour organiser le transport collectif des membres du personnel sont en outre déductibles à 120% à l'impôt des sociétés.

Tableau 21
Exonération des remboursements par l'employeur
du trajet domicile - lieu de travail

Déduction des charges professionnelles forfaitaires	Déduction des charges professionnelles réelles
<u>En cas d'utilisation des transports publics</u> , le montant total de l'indemnité ou du remboursement par l'employeur est exonéré.	L'indemnité accordée par l'employeur est taxable. Les frais exposés sont déductibles, à défaut de preuves ceux-ci sont évalués à 0,15 € par kilomètre pour la distance domicile – lieu de travail, sans que celle-ci puisse excéder 100 kms.
<u>Transport collectif, organisé par l'employeur, un groupe d'employeurs ou covoiturage</u> : l'indemnité octroyée par l'employeur est immunisée jusqu'à un montant correspondant, prorata temporis, à l'équivalent d'une carte train hebdomadaire de 1 ^{ère} classe pour la distance domicile-lieu de travail.	
<u>Autres modes de transport</u> : l'indemnité est exonérée à concurrence de 160 €, montant porté à 350 € en 20091 (montants indexés).	Frais de voiture déductibles comme charges réelles limités à 0,15 €/km. Indemnité accordée par l'employeur taxable.

NB : Le montant de 0,15 € par kilomètre n'est pas indexé, vu la règle d'arrondi qui s'applique à la disposition générale en matière d'indexation à l'IPP.

120 Lorsqu'une voiture de société est en leasing opérationnel, le preneur paye une location mensuelle qui couvre l'ensemble des frais en ce compris la taxe, l'assurance, les frais d'entretien, le carburant etc.. Il semble que la déductibilité de cette charge n'est pas modulée en fonction des émissions de CO₂ dans le chef du preneur. Lorsque le bailleur est établi en Belgique, on tombe alors dans le champ d'application de l'exception des « véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers ». Lorsque le bailleur est établi à l'étranger, la limitation de la déductibilité en fonction des émissions de CO₂ n'est pas non plus appliquée.

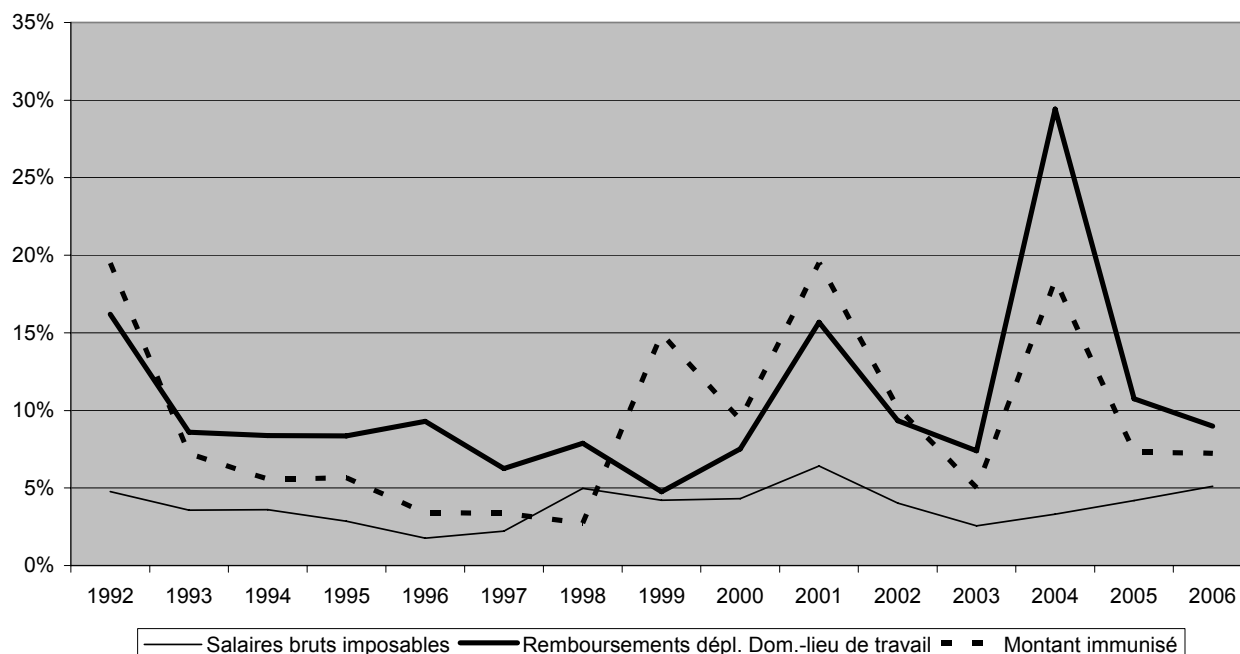
On notera également la présence d'un forfait au kilomètre à l'intérieur des charges réelles (0,15 € par km, plafonné à 100 kms de distance domicile lieu de travail), en cas d'utilisation des transports publics, d'un transport collectif organisé par l'employeur ou du co-voiturage. La présence de ce forfait peut modifier le choix du salarié entre charges forfaitaires et charges réelles. Dans le premier cas, il a droit aux charges forfaitaires et n'est pas imposé sur le remboursement de ses frais de déplacement par l'employeur. Dans le second cas, ce remboursement est imposable mais compensé par la déduction des frais, ce qui revient au même. Mais dans certains cas, la forfaitarisation octroyée à l'intérieur des charges réelles peut être plus intéressante que les charges forfaitaires.

DONNEES STATISTIQUES

Il n'existe pas de données statistiques sur les dépenses consenties par l'employeur pour organiser le transport collectif des membres du personnel, qui sont déductibles à 120% à l'impôt des sociétés. Il n'existe pas non plus de données statistiques détaillées sur les différentes composantes des charges réelles. Lorsque le contribuable opte pour celles-ci, il n'est donc pas possible d'y repérer la part correspondant aux frais de déplacements. On connaît par contre le montant total des remboursements faits par l'employeur pour les dépenses du domicile au lieu de travail ainsi que le montant immunisé.

Graphique 24

Taux de croissance des remboursements
des frais de déplacement du domicile au lieu de travail



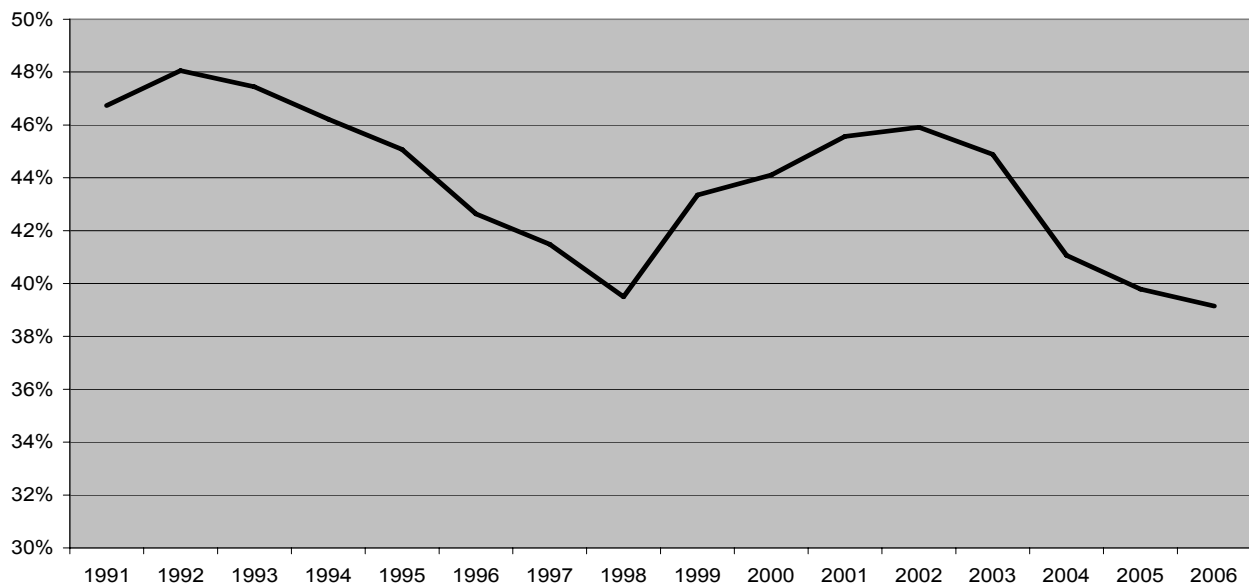
Sources : statistiques fiscales – calculs propres

Depuis 1991, le montant des remboursements par l'employeur des dépenses de déplacement du domicile au lieu de travail a augmenté de 231 à 1028 millions € pour l'année 2006, soit une croissance annuelle moyenne de 10,4%. Pendant la même période, la croissance annuelle des salaires est de 3,7%. La croissance de la part de ces dépenses qui est immunisée est de 9,1%. Le Graphique 24 retrace l'évolution annuelle de ces taux de croissance.

La part des remboursements qui est immunisée est plutôt décroissante au cours de cette période. Jusqu'en 2000, l'immunisation était plafonnée : ce n'est qu'à partir de l'année 2001 qu'elle a été étendue, en cas d'utilisation des transports en commun, à l'intégralité de la part patronale. De plus, le plafond qui était appliqué jusqu'en 2000, outre qu'il est indexé avec un an de retard, ne l'a pas été pendant les années 1993-98 lorsque l'indexation de l'IPP a été partiellement suspendue. Ceci peut expliquer la diminution de la part immunisée pendant la période 1993-98 mais cela n'a plus d'effet en fin de période.

Graphique 25

**Part immunisée des remboursements
des dépenses de déplacement du domicile au lieu de travail**



Sources : statistiques fiscales – calculs propres

La baisse de la part immunisée signifierait alors un moindre recours aux transports en commun. Elle peut toutefois s'expliquer par un basculement des charges forfaitaires vers les charges réelles induit par la possibilité d'opter pour un forfait « déplacement » à l'intérieur des charges réelles (121). Un tel basculement réduit en effet la part immunisée.

Un examen plus approfondi a été effectué sur base de la base de données du modèle SIRE (année 2006) (122).

Parmi les ménages dont le premier apporteur de revenu est considéré comme salarié (123), 54,5% d'entre eux déclarent un remboursement par l'employeur des frais de déplacements du domicile au lieu de travail et le remboursement moyen est de 488 €. Dans 40% des cas, le salarié qui est second revenu du ménage bénéficie également d'un tel remboursement, dont le montant moyen est de 409 €. Comme expliqué ci-dessus, ce remboursement n'est intégralement immunisé qu'en cas d'utilisation des transports en commun et hors choix des charges réelles. Parmi les salariés qui bénéficient d'une intervention de l'employeur, c'est le cas pour 28% des premiers revenus du ménage et également pour 31% des seconds revenus.

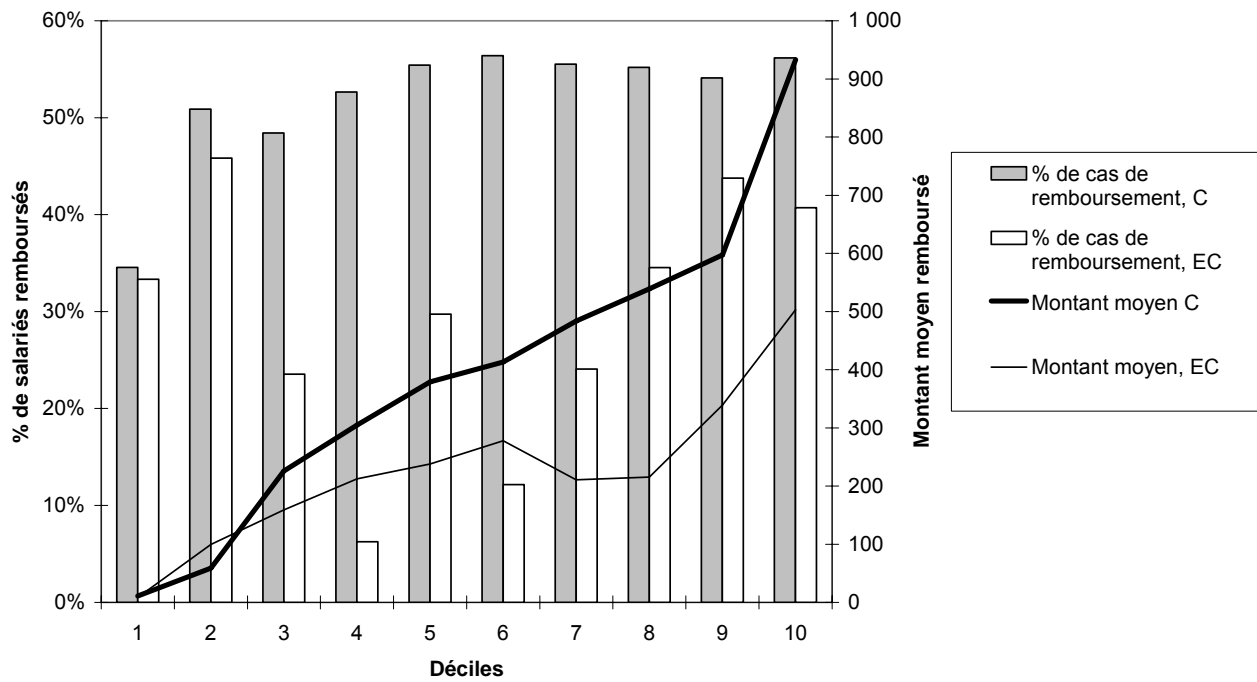
121 Voir ci-dessus page 115.

122 Il s'agit d'un échantillon de 30.000 déclarations représentatif de la population enrôlée.

123 Il s'agit de ceux pour lesquels les salaires font au moins 75% du total des revenus imposables.

Graphique 26

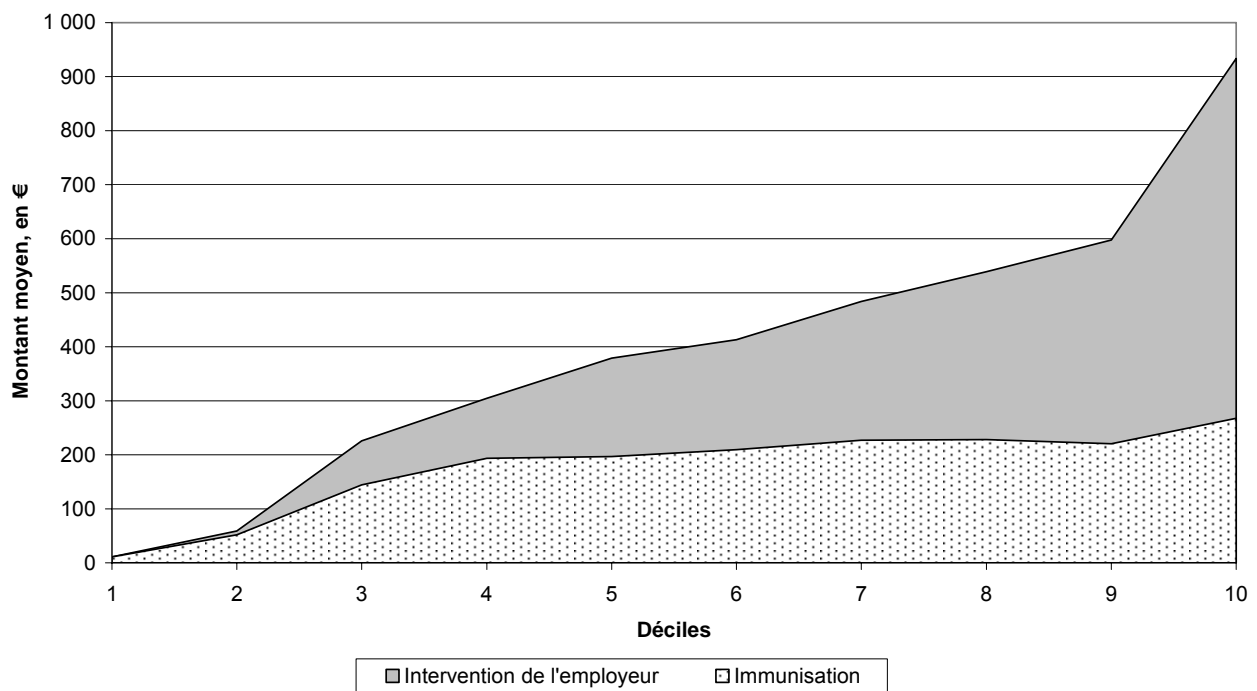
Les remboursements de frais de déplacement par l'employeur par déciles



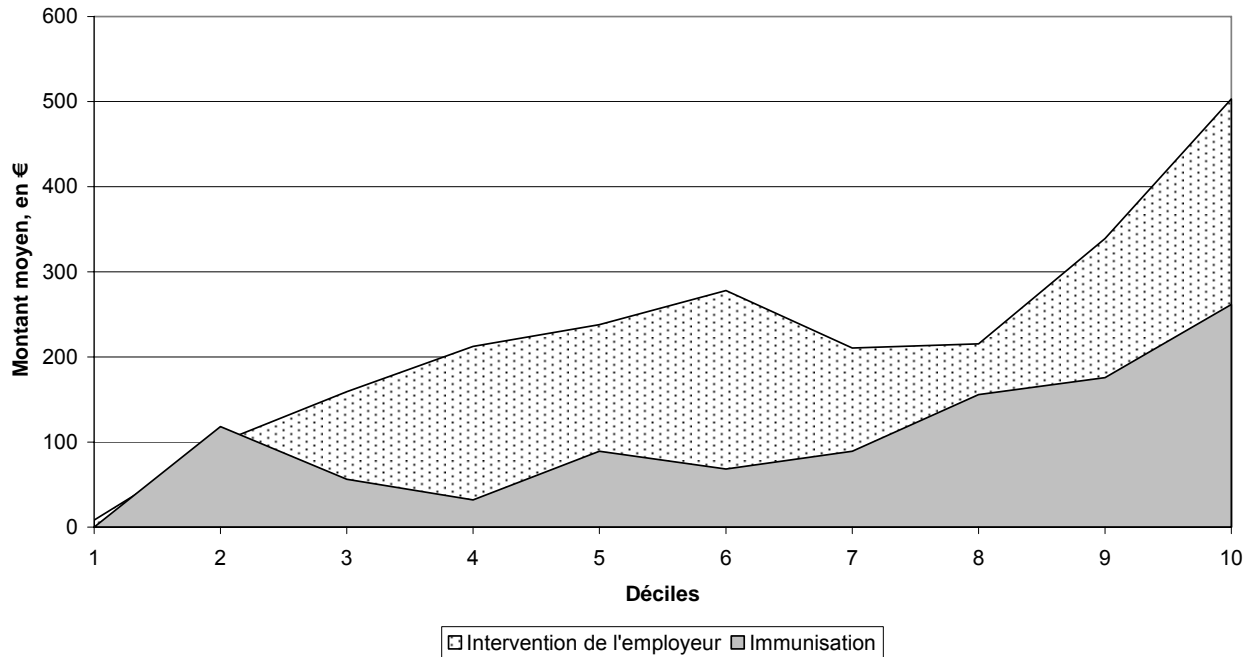
Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Graphique 27

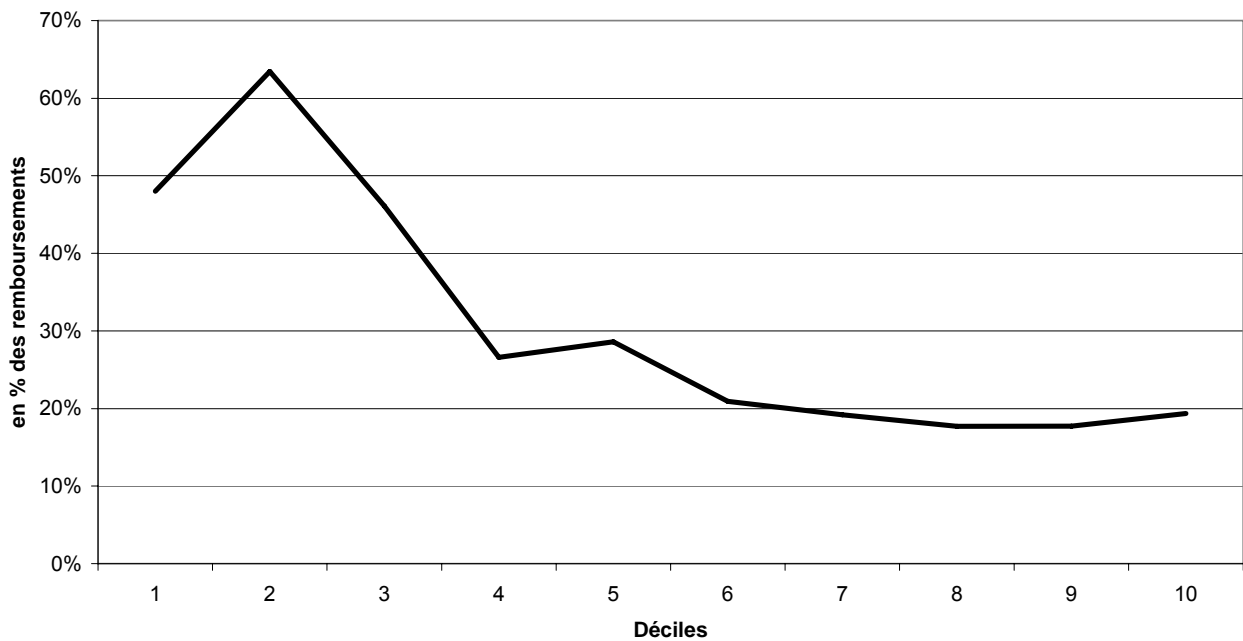
Intervention de l'employeur et immunisation premier revenu du ménage



Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Graphique 28**Intervention de l'employeur et immunisation
Second revenu du ménage**

Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Graphique 29**Part des remboursements intégralement immunisés
pour utilisation des transports en commun**

Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Le Graphique 26 donne la distribution sur l'axe des revenus des remboursements faits par l'employeur. Les ménages sont classés en déciles sur base du revenu imposable globalement. Pour le premier revenu du ménage, la part des salariés qui ont une intervention de leur employeur dans les frais de déplacement atteint est assez constante sur l'axe des revenus. Elle atteint 50% dès le deuxième décile et fluctue ensuite autour de ce niveau. La situation est tout à fait différente pour le deuxième apporteur de revenu du ménage où la part des salariées qui bénéficient d'une telle intervention croît de manière plus nette sur l'axe des revenus. Il faut toutefois tenir compte que les couples à deux revenus sont plus présents dans la seconde moitié de la distribution que dans la première. Le montant moyen de l'intervention de l'employeur a clairement un profil ascendant. Pour le premier revenu du ménage, il est de 11 € en moyenne dans le 1^{er} décile et de 933 € dans le 10^{ème} décile. Pour le deuxième revenu du ménage, il est de 99 € dans le deuxième décile et 503 € dans le 10^{ème} décile.

Le Graphique 27 compare la distribution des interventions de l'employeur avec la distribution du montant immunisé. On voit que, pour le premier apporteur de revenu du ménage, le montant de l'immunisation plafonne autour de 200 €. Par contre, pour le second apporteur de revenu du ménage, la distribution du montant immunisé suit davantage celle des interventions (Graphique 28). Le Graphique 29 donne la distribution sur l'axe des revenus du pourcentage d'utilisateurs des transports en commun parmi les salariés qui bénéficient d'une intervention de l'employeur dans les frais de déplacement. Ce pourcentage est clairement décroissant sur l'axe des revenus. En d'autres termes, ***l'utilisation de la voiture individuelle ou le choix des charges réelles en cas d'utilisation des transports publics ou collectifs pour le trajet du domicile au lieu de travail sont d'autant plus fréquents que le revenu est élevé et plus le revenu est élevé, plus l'intervention (non immunisée) de l'employeur est élevée.***

Si on considère que la distance entre le domicile et le lieu de travail et le type de véhicule utilisé sont les principaux déterminants de l'intervention non immunisée, cela signifie que l'un et l'autre s'élèvent avec le revenu : le transport serait un bien supérieur et l'éloignement du domicile par rapport au lieu de travail serait valorisée comme telle.

APPRECIATION

Les déplacements du domicile vers le lieu de travail constituent une part importante des déplacements des particuliers et une part proportionnellement plus importante des coûts externes. Ceux-ci se font en effet pendant les heures de pointe ; ils sont responsables d'une part très importante des coûts de congestion.

Deux questions, au moins, méritent d'être discutées : est-il opportun de prendre en charge des frais de déplacements et si oui, est-il opportun de moduler en fonction du mode de déplacement retenu et de ses conséquences environnementales ? Ces deux questions sont interdépendantes.

Les frais de déplacements sont typiquement des dépenses exposées pour acquérir ou conserver les revenus professionnels. De ce point de vue, il est donc logique qu'elles soient déductibles. Deux objections peuvent toutefois être faites.

- On peut d'abord objecter que le choix du domicile est un choix privé et que la fiscalité ne devrait pas en tenir compte. Il existe toutefois bon nombre de choix privés dont la fiscalité tient compte : c'est notamment le cas en fiscalité familiale, par le quotient conjugal et les réductions d'impôt pour enfants à charge. On ne voit pas pourquoi, dans le cas particulier des frais de déplacement du domicile au lieu de travail, un principe plus strict devrait être appliqué en dérogeant au principe général de déductibilité des dépenses engagées en vue d'acquérir les revenus.

- La seconde objection est que cette dépense génère un coût à charge de la société alors que sa déductibilité en réduit la charge nette pour le contribuable. Il y a un argument pour moduler la déductibilité en fonction du coût social. Ceci se fait déjà par l'octroi d'une immisation plus élevée des remboursements de l'employeur en cas d'utilisation des transports en commun. Par contre, lorsqu'il y a déduction des frais de voiture, aucune modulation n'est faite en fonction des coûts externes générés alors qu'une telle modulation a été introduite à l'impôt des sociétés. Le plafonnement des frais à 0,15 €/km a toutefois indirectement cet effet puisqu'au-delà de ce seuil, l'accroissement de la consommation de carburant n'est plus déductible. Une meilleure prise en compte des coûts externes serait d'autant plus souhaitable que les déplacements domicile lieu de travail se font pour leur plus grande part pendant les heures de pointe et génèrent davantage de coûts externes.

Il est parfois reproché à la déductibilité des frais de déplacements d'encourager à l'exode urbain. L'argument est le suivant : le loyer de la maison d'habitation n'est pas déductible mais les frais de déplacement le sont et donc la fiscalité modifie le « calcul privé » en favorisant l'éloignement car les charges additionnelles sont déductibles. Ce reproche ne nous semble pas totalement fondé.

- Le « calcul privé » est un choix sous contrainte, qui est effectué au niveau du ménage : lorsque les deux conjoints travaillent, la conséquence peut-être que l'un réside près du lieu de travail et l'autre pas.
- La plupart des salariés bénéficient des charges professionnelles forfaitaires. Or, celles-ci ne prennent pas en compte la distance domicile-travail, à l'exception des forfaits complémentaires pour longues distances dont le montant est dérisoire (124). Toute autre chose égale par ailleurs, les charges professionnelles forfaitaires subsidient ceux qui résident près du lieu de travail.
- L'éventuel encouragement au déplacement ne joue donc qu'au delà du forfait. Il se concrétise par l'utilisation des charges réelles. Celui-ci a été encouragé les dernières années par une forfaitarisation des frais de déplacement à l'intérieur des charges réelles (125).
- Lorsque la personne est propriétaire, l'acquisition de la maison d'habitation donne également droit à des avantages fiscaux.
- Pour qu'il y ait encouragement réel à l'exode urbain, il faut que la différence entre les charges nettes de l'habitation en ville et hors ville, après avantages fiscaux, comparée au coût net après déductibilité des frais de déplacement, donne systématiquement un avantage à l'éloignement des villes. Rien ne garantit que ce soit généralement le cas.

Il n'y a donc pas de signal clair du système fiscal sur le choix du domicile par rapport au lieu de travail : on trouve à la fois des incitants à habiter près du lieu de travail (les charges professionnelles forfaitaire) ou à s'en éloigner (la gratuité du transport assurée par l'intervention de l'employeur et son immisation totale en cas d'utilisation des transports en commun). Il n'est qu'un des éléments d'une décision qui prend en compte d'autres facteurs dont certains peuvent jouer en faveur de l'éloignement (qualité de la vie), d'autres en faveur de la localisation au centre-ville (présence d'écoles, d'infrastructures socio-culturelles etc.).

124 Pour l'année 2009, ceux-ci s'élèvent à 75 € pour une distance domicile-lieu de travail comprise entre 75 et 100 kms, 125 € pour une distance comprise entre 101 et 125 kms et 175 € pour une distance supérieure à 175 kms.

125 Ainsi qu'indiqué au Tableau 21, à défaut de preuves les frais de déplacement du domicile au lieu de travail sont évalués à 0,15 € par kilomètre pour la distance domicile – lieu de travail, sans que celle-ci puisse excéder 100 kms.

Il est par contre évident, au vu des modalités d'exonération des remboursements octroyés par l'employeur, que la fiscalité encourage l'utilisation des transports en commun. Les abonnements intégralement remboursés par l'employeur sont de plus en plus fréquents et ce remboursement est totalement exonéré. Dans un tel cas, il est clair que la fiscalité incite, toute autre chose égale par ailleurs, à l'éloignement du domicile par rapport au lieu de travail. L'effet de cette incitation semble toutefois limité : si les interventions de l'employeur dans les frais de déplacement sont de plus en plus importantes, il n'y a pas nécessairement utilisation croissante des transports en commun et plus on monte sur l'axe des revenus, plus l'utilisation de la voiture individuelle augmente. Les modalités de déduction des frais de déplacement n'intègrent que partiellement et indirectement les coûts externes générés par l'utilisation de la voiture individuelle, alors qu'ils sont plus élevés à l'heure de pointe.

2.3.3. Le régime fiscal des voitures de société

La notion de « voiture de société » est assez floue. Une voiture peut être immatriculée au nom d'une personne physique ou au nom d'une personne morale. Lorsqu'une voiture est immatriculée au nom d'une entreprise constituée en société, il faut faire une distinction entre les véhicules de flotte et les voitures de société. La distinction entre ces deux types de véhicules n'est pas toujours aisée, ainsi que le notent CORNELIS e.a. (2007). Ceux-ci énoncent toutefois des principes assez clairs :

- Un véhicule de flotte, ou encore un véhicule de service, est un véhicule que l'employeur met à la disposition de son personnel pour les déplacements professionnels. Les membres du personnel ne peuvent les utiliser pour des déplacements non-professionnels que moyennant l'autorisation de l'employeur. Le régime fiscal des voitures de flotte est celui décrit ci-dessus pour les déplacements résultant de l'activité de l'entreprise.
- Par contre, une voiture de société est confiée à un employé, désigné de manière nominative, qui peut l'utiliser à sa guise, parfois moyennant une contribution de sa part.

PRINCIPES

Le régime (para) fiscal des voitures de sociétés fait intervenir trois catégories de règles

- le traitement fiscal dans le chef de l'employeur,
- les règles applicables en matière de cotisations sociales,
- l'évaluation de l'avantage de toute nature à l'impôt sur le revenu dans le chef du travailleur.

La voiture de société fait partie des avantages extra-salariaux les plus répandus. Son régime fiscal doit donc s'apprécier par rapport à celui applicable aux salaires.

Le régime fiscal applicable aux employeurs a été décrit ci-dessus. Depuis le 1^{er} avril 2008, la déductibilité des frais de voiture est limitée en fonction des émissions de CO₂. La déductibilité n'est donc jamais intégrale mais elle varie entre 60 et 90%, comme indiqué au Tableau 20.

L'employé est imposable sur l'avantage de toute nature. Celui-ci est évalué sur base d'un nombre forfaitaire de kilomètres parcourus qui est fixé par circulaire à 5.000 kilomètres annuels si la distance entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas 25 kilomètres et 7.500 kilomètres par an si elle excède cette limite. A ce nombre de kilomètres est appliqué un montant en € par kilomètre parcouru, qui est fonction du nombre de CV du véhicule.

Les règles applicables pour les cotisations sociales sont différentes.

- Les véhicules concernés sont les voitures et les véhicules affectés au transport de marchandises mais dont la masse maximale n'excède pas 5 tonnes, à l'exclusion de ceux qui sont affectés exclusivement à des fins professionnelles. Les véhicules de flotte sont donc exclus. L'utilisateur privé doit être un salarié de l'entreprise : les dirigeants d'entreprise ne sont pas visés.

- La base de la « cotisation de solidarité » est établie en fonction du taux d'émission de CO₂ et de la consommation de carburant : ces deux paramètres déterminent le coefficient « C ». La base de la cotisation dépend également du type de carburant utilisé (essence, diesel, LPG, électricité). Il n'y aucune référence aux paramètres applicables à l'impôt sur le revenu. Les montants sont rattachés à l'indice-santé de septembre 2004 et indexés annuellement au 1^{er} janvier.

Tableau 22
Cotisation de solidarité sur les voitures de sociétés
Calcul de la base imposable

Type de moteur	Base imposable annuelle
Essence	(C x 9 €)- 768
Diesel	(C x 9 €) – 600
Electricité	20,83 €
LPG	(C x 9 €)- 990

- La participation éventuelle du salarié n'est pas déduite.
- La cotisation est due au taux de 33%.

Le Tableau 23 résume la taxation des voitures de sociétés en la comparant à celle des salaires ou des rémunérations des dirigeants d'entreprises auxquelles elles se substituent.

Tableau 23
Régime fiscal comparé des salaires et des voitures de société

	Salaires	Voitures de sociétés
Déductibilité à l'I.Soc	Intégrale	Limitée en fonction des émissions de CO ₂ , sauf pour les cartes-carburants et pour le leasing opérationnel
L'utilisateur est un salarié		
Cotisations sociales	Dues au taux plein avec éventuellement les réductions forfaitaires	Cotisation de solidarité
Impôt des personnes physiques	Taxation intégrale au taux du barème avec charges professionnelles	Avantage de toute nature plafonné, même taux d'imposition que les salaires
L'utilisateur est un dirigeant d'entreprise		
Cotisations sociales	Taux normal, ou taux nul si au-delà du plafond	Néant
Impôt des personnes physiques	Même règles que pour les salariés	

DONNEES STATISTIQUES

CORNELIS e.a. (2007) ont rassemblé un certain nombre de données statistiques sur les voitures de société. Ceux-ci notent que la DIV recense (en 2005) 631.718 voitures immatriculées au nom d'une personne morale : comme indiqué ci-dessus, ce chiffre comprend donc tant les voitures de société que les voitures de flotte. La Febiac en recense pour sa part 930.521.

Le recensement DIV aboutit à 13% du parc de véhicules belges alors que les enquêtes sur la mobilité estimaient cette part à 5% à 1998. Les données statistiques provenant du plan de déplacements d'entreprise, obligatoire au Région de Bruxelles capitale pour les entreprises employant plus de 200 personnes, sont à notre connaissance la seule source qui permette de faire une distinction entre les véhicules de flotte et les voitures de société. Le ratio serait de trois voitures de société pour une voiture de flotte. Il faudrait donc réduire d'un quart le chiffre de la DIV, pour autant que ce ratio soit extrapolable à l'ensemble du parc automobile.

La base de données de la DIV donne des indications sur les caractéristiques techniques des voitures de société.

- Les véhicules diesel sont surreprésentés dans les voitures de société : ils y représentent 79% du parc alors que pour les voitures privées, la proportion est de 42%.
- La majeure partie des voitures de société se situent dans des cylindrées comprises entre 1800 et 2000 cc alors que les véhicules privés sont répartis beaucoup plus uniformément sur la gamme des cylindrées. Pour ceux-ci, il y a bien une pointe autour de ces mêmes valeurs mais elle est nettement moins élevée et il y a aussi une pointe dans la gamme des 1200-1400 cc. Les voitures de société qui sont dans les cylindrées de 1800 à 2000 cc sont pratiquement toutes motorisées au diesel.

La base de données de la DIV ne donne pas d'indication sur la répartition sectorielle des voitures de sociétés mais la FEBIAC publie de telles statistiques. Celles-ci doivent toutefois être interprétées avec précaution, pour deux raisons :

- La méthode de recensement utilisée par cette association est difficilement explicable : on voit mal comment on peut obtenir un nombre de voitures de sociétés qui excède de 300.000 unités le nombre de voitures immatriculées au nom des personnes morales.
- La répartition sectorielle des employeurs est affectée par une concentration dans les activités de leasing. Elle n'est donc pas directement exploitable, sauf que ceci indique que le leasing opérationnel est une pratique très répandue. Le deuxième secteur par ordre d'importance est celui des activités financières. Le poids du secteur financier est encore plus net lorsque le nombre de voitures de sociétés (en source FEBIAC) est exprimé en % du nombre d'emplois. Il y a une voiture pour trois emplois dans le secteur financier. Le ratio est de 1/13 dans les industries manufacturières.

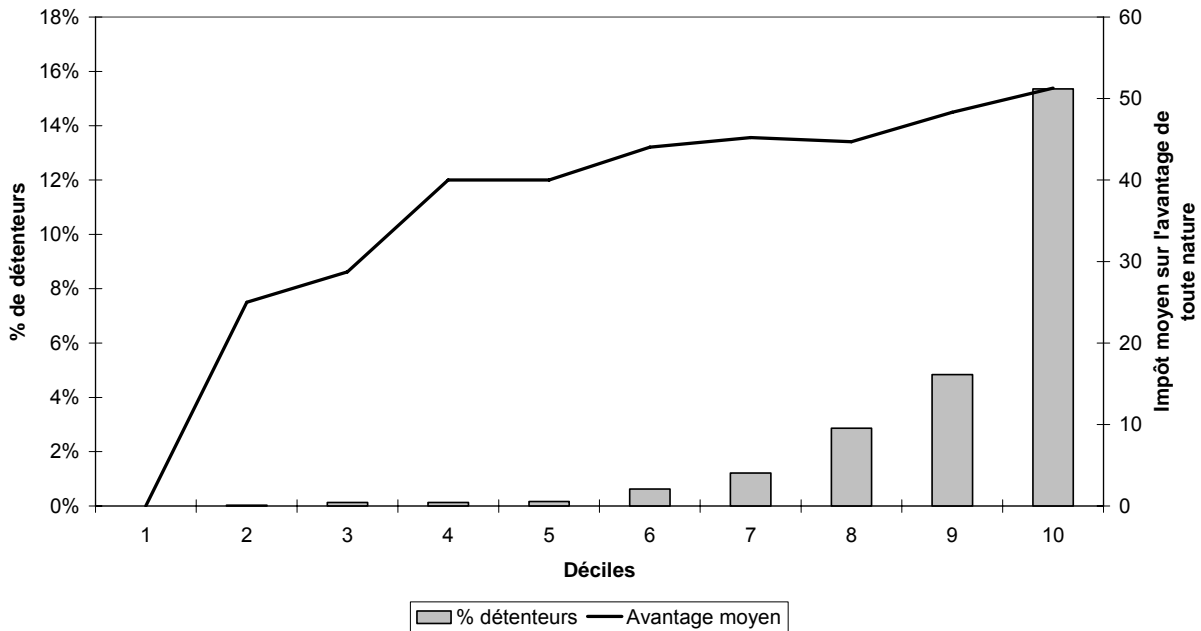
Les enquêtes « mobilité » donnaient un certain nombre d'indication sur les bénéficiaires des voitures de société mais elles portent sur l'année 1998. Les voitures de société se sont généralisées depuis et cela pourrait avoir modifié les caractéristiques des bénéficiaires.

On dispose de données plus récentes sur base de l'échantillon de déclarations fiscales (126) utilisé par le SED du SPF Finances pour son modèle de micro-simulation de l'impôt sur le revenu (modèle SIRE). Les données concernent l'année 2005 et le nombre de déclarations qui comprennent un avantage de toute nature pour la mise en disposition de voitures de société est estimé à 154.000, soit seulement un tiers des voitures de sociétés.

126 La base de données a été étendue en incorporant les fiches de salaires, qui comprennent notamment les avantages de toute nature.

Graphique 30

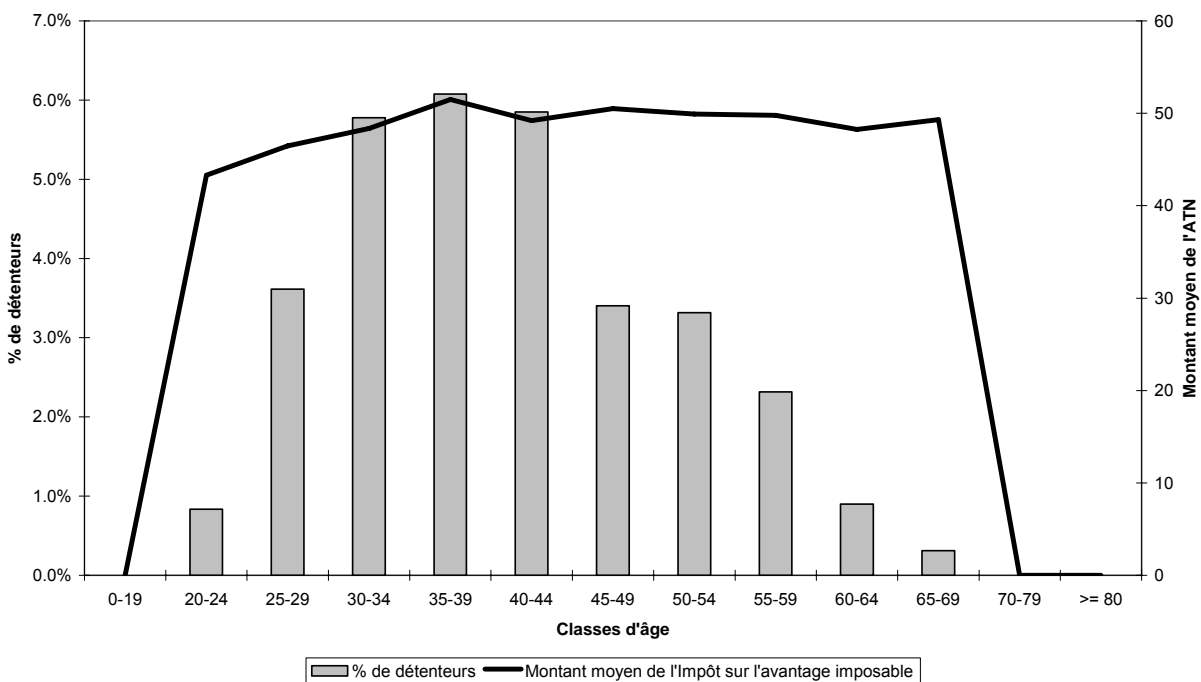
**Voitures de sociétés
% de détenteurs et impôt moyen sur l'ATN, par décile**



Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Graphique 31

les voitures de sociétés: répartition par classe d'âge



Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Les bénéficiaires sont logiquement des salariés (135.200) et des dirigeants d'entreprise (8.600), le solde se trouvant dans les catégories de revenu mixte. L'avantage de toute nature actuellement imposé est estimé à 16 millions €, sur lequel l'Etat perçoit 7,6 millions € d'impôt des personnes physiques. Ainsi que l'illustre le Graphique 30, la détention d'une voiture de société est concentrée dans le 10^{ème} décile : celui-ci fournit à lui seul 60% du nombre total de bénéficiaires. La distribution par classe d'âge indique que c'est entre 30 et 45 ans que le taux de détention des voitures de sociétés est le plus élevé.

CASTAIGNE e.a. (2009) ont analysé le comportement des titulaires de voitures de société ainsi que la relation entre l'accessibilité du lieu de travail et l'offre de voitures de sociétés par l'employeur.

Les salariés qui ont des voitures de société font davantage de trajets et des trajets plus longs, par rapport aux salariés qui n'ont pas de voiture de sociétés. L'effet sur le kilométrage annuel est significatif : il est estimé par les auteurs à 9.196 kms sur un kilométrage moyen de 26.513 kms. Ce kilométrage supplémentaire s'explique principalement par une navette plus longue, et subsidiairement par un kilométrage privé plus élevé. Les bénéficiaires de voitures de société n'utilisent les transports publics que pour 1,3% de leurs trajets, contre 14% de fréquence d'utilisation pour les seconds.

L'étude définit, par une analyse de cluster, trois principaux groupes parmi les utilisateurs de voitures de société : les navetteurs, les représentants et les bénéficiaires (« enjoyers ») Les premiers habitent plus loin par rapport à leur lieu de travail et utilisent principalement la voiture de société à cette fin. Leur kilométrage annuel moyen est d'environ 32.000 kms. Les seconds ont un kilométrage annuel moyen plus élevé (37.600 kms) et la troisième catégorie un kilométrage annuel moyen plus faible (22.400 kms). En l'absence de voiture de société, seule une faible partie des titulaires de celles-ci déclarent qu'ils utiliseraient les transports en commun pour solution de substitution.

D'après CASTAIGNE e.a. l'offre de voiture de sociétés ne semble pas fonction de l'accessibilité des transports en commun : les facilités de parking au sein de l'entreprise sont la seule variable explicative significative. On peut à ce sujet s'interroger sur le sens du lien de causalité. Dès lors que la voiture de société est davantage un élément de politique salariale, les facilités de parking pourraient très bien être la conséquence plutôt que la cause.

APPRECIATION

Bien que la voiture de société soit un élément important dans le « paquet salarial » et soit de plus en plus répandue, son utilisation reste très concentrée dans le 10^{ème} décile.

Par rapport au régime fiscal des salaires, quelques particularités la rendent toujours attractive. Le régime fiscal et social actuel permet une imposition moindre que celle des salaires tant du point de vue de l'employeur que du point de vue de l'employé (127). La cotisation de solidarité perçue par l'ONSS est déconnectée du salaire alors que les cotisations sociales évitées par la substitution de l'avantage de toute nature au salaire sont un pourcentage fixe des salaires. L'avantage fiscal de la voiture de société est donc, de ce point de vue, d'autant plus élevé que le salaire est élevé et la distribution constatée des détenteurs de voitures de société confirme l'effet attendu des dispositions actuelles.

Du point de vue fiscal, on notera que le nombre de kilomètres sur lequel est calculé l'avantage de toute nature reste très vraisemblablement en deçà de l'utilisation réelle qui en est faite. A raison de 200 jours ouvrables par an, la base imposable correspond à 25 kilomètres lorsque la distance entre le domicile et le lieu de travail (en trajet simple) n'excède pas 25 kilomètres. Il est donc très probable que l'avantage de toute nature ne couvre même pas l'intégralité des déplacements domicile-lieu de travail, sans parler du reste de l'utilisation privée de la voiture.

Le régime fiscal et social de la voiture de société garde donc des incitants importants : pour l'employeur, il incite à utiliser celle-ci comme avantage extra-salarial, pour l'employé il incite à en accroître l'usage. En cas de détention d'une carte carburant, le coût marginal du kilomètre supplémentaire peut être nul pour le salarié. Les enquêtes confirment que ces incitations influencent effectivement le comportement des titulaires de voitures de sociétés.

2.3.4. Le régime fiscal des voitures propres

PRINCIPES

A partir du 1^{er} janvier 2005, une réduction d'impôt a été introduite pour l'achat par un particulier d'une voiture neuve qui émet au maximum 115 grammes de CO₂ par kilomètre. Depuis le 1^{er} juillet 2007, la réduction d'impôt est remplacée par une diminution du montant de la facture.

Pour l'exercice d'imposition 2008, la réduction était égale à 15 % de la valeur d'acquisition avec un maximum de 4.270 EUR (après indexation) lorsque les émissions sont inférieures à 105 gr CO₂/km (la « première catégorie »). Elle était de 3 % (maximum 800 EUR) lorsque les émissions sont comprises entre 105 et 115 gr CO₂/km (la « seconde catégorie »)

D'autre part, depuis le 1^{er} janvier 2007, une réduction d'impôt est accordée pour l'achat à l'état neuf d'une voiture, voiture mixte ou minibus dont le moteur est alimenté au diesel, pour autant qu'il soit équipé d'origine d'un filtre à particules et qu'il émette moins de 130 gr CO₂/km. La réduction d'impôt est de 200 EUR (exercice d'imposition 2008). Cette réduction d'impôt a également été remplacée par une réduction sur facture.

Dans le même ordre d'idées, signalons que la Région wallonne a instauré un éco-bonus ainsi qu'un éco-malus. Lors de la première immatriculation ou du remplacement d'un véhicule, le particulier qui opte pour une voiture émettant plus ou moins de CO₂ par rapport à certains seuils se voit attribuer une prime ou devra à l'inverse s'acquitter d'une taxe supplémentaire. L'éco-bonus concerne tous les véhicules vendus à partir du 1^{er} janvier 2008, tandis que l'éco-malus ne s'applique pour sa part qu'à ceux commercialisés depuis le 1^{er} avril 2008.

DONNEES STATISTIQUES

Le Tableau 24 retrace l'évolution des immatriculations de voitures propres depuis l'entrée en vigueur de l'incitant. Le nombre annuel d'immatriculation est en forte progression depuis 2007 pour la première catégorie. On constate également une accélération pour la seconde catégorie qui est passée de 5,5 à 7,3% des immatriculations de voiture neuves en cinq ans.

Tableau 24
Immatriculation de voitures propres

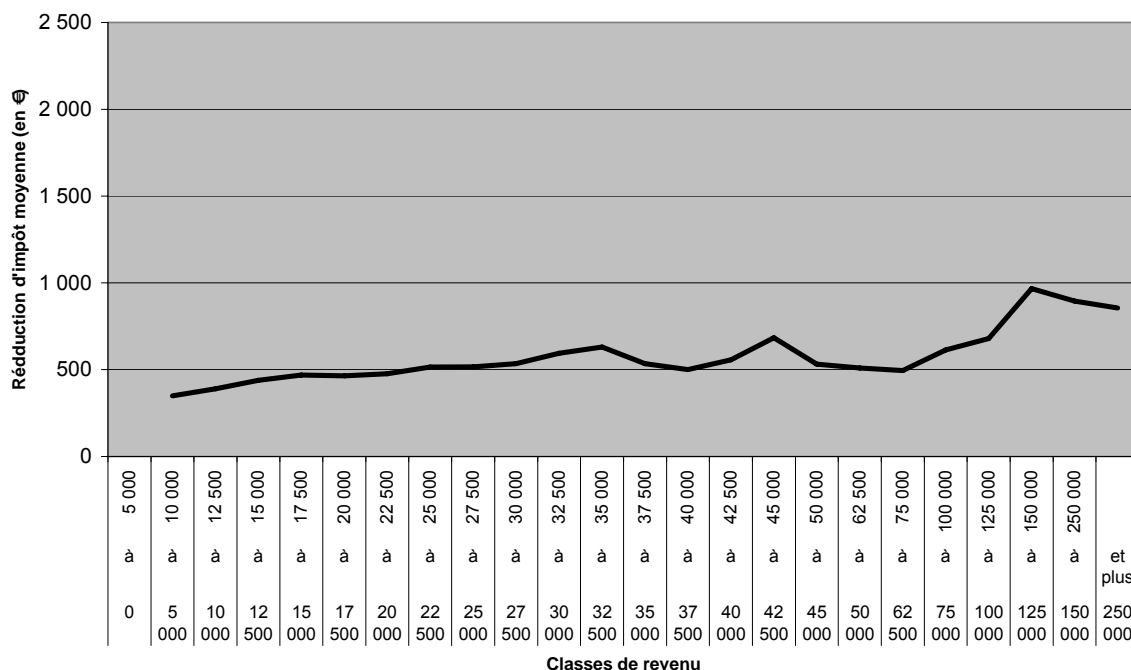
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nombre d'immatriculations de voitures propres neuves						
< 105 g/km	89	140	414	392	2 063	10.146
105-115 g/km	13.516	14.358	15.500	17.250	14.968	21.379
Total	13.605	14.498	15.914	17.642	17 031	31.525
Idem, en % du total des immatriculations						
< 105 g/km	0,04%	0,05%	0,15%	0,13%	0,71%	3,45%
105-115 g/km	5,48%	5,39%	5,80%	5,71%	5,13%	7,27%

Sources : SPF transport et mobilité.

Pour l'année 2005, on dispose de données statistiques sur la distribution de l'avantage. Le coût global de l'avantage fiscal est de 8,2 millions €. La distribution de ces acquisitions sur l'axe des revenus est nettement moins inégalitaire que pour les autres dépenses fiscales : l'indice de GINI correspondant est de 0,318 alors qu'il est de 0,470 pour l'épargne-logement, 0,495 pour l'épargne à long terme, 0,486 pour l'épargne pension ou 0,527 pour les titres-service et 0,494 pour les dépenses effectuées en vue d'économiser l'énergie.

Graphique 32

**Montant moyen de l'avantage fiscal "voitures propres"
par classes de revenu**



Sources : statistiques fiscales – calculs propres

On remarque d'ailleurs que l'avantage fiscal moyen est relativement constant en montant absolu sur l'axe des revenus, hormis des pointes dans le bas et dans le haut de la distribution. Ceci indique que l'avantage serait relativement plus important pour les bas revenus : il s'agirait donc d'un des rares cas de dépenses fiscales redistributives.

Une autre particularité de cette dépense fiscale est qu'elle est utilisée davantage par le second apporteur de revenu du ménage (6.974 cas) que par le premier (6.811 cas).

APPRECIATION

L'avantage fiscal à l'acquisition de voitures propres va dans le sens d'une fiscalité plus respectueuse de l'environnement : même s'il n'y a pas intégration des coûts externes, il y a une incitation à adopter des comportements moins dommageables. L'avantage fiscal est redistributif, ce qui est assez exceptionnel, et la distribution des ménages ayant acquis une voiture propre est nettement moins inégalitaire que celle des bénéficiaires des autres dépenses fiscales. Le remplacement d'un avantage fiscal – décalé d'environ deux ans par rapport à l'acquisition - par un rabais sur facture devrait accroître l'attrait de la mesure, en ce compris pour les bas et les moyens revenus.

Pour apprécier l'efficacité de cette mesure, il faudrait d'abord pouvoir départager entre effet d'aubaine et additionnalité. L'effet d'aubaine correspond aux acheteurs qui auraient quand même acquis une voiture propre sans la réduction fiscale. Il n'est évidemment pas connu. Il est toutefois possible, sur base des données disponibles, de s'en faire une idée. Il est également possible, moyennant quelques hypothèses d'estimer l'effet de cette mesure sur les émissions de CO₂, et corrélativement son efficacité, mesurée par le rapport entre les résultats et les moyens engagés.

L'effet d'aubaine peut être estimé en comparant les ventes de véhicules des deux catégories à un scénario de référence supposé et censé correspondre à l'absence de mesure. Dans ce dernier scénario, les ventes se seraient maintenues à leur niveau moyen de 2003-2004. Toutefois, comme la part dans le total des ventes de la catégorie des 105-115 g/km ne montre pas de tendance claire à la hausse avant 2008, on peut supposer pour les années 2005-2007 que seul l'effet d'aubaine a joué. Pour le reste, l'évolution des ventes des deux catégories est imputée entièrement à l'effet de la mesure, à l'exclusion de tout autre facteur (y compris l'effet éventuel du bonus-malus wallon).

L'effet additionnel étant ainsi isolé, on peut alors estimer la quantité d'émissions de CO₂ évitées et, compte tenu du montant de la dépense fiscale, le coût de la tonne de CO₂ évitée. D'après ces calculs, l'application de cette mesure de 2005 à 2008 aurait entraîné une diminution des émissions de CO₂ à concurrence de quelque 100.000 tonnes. Pour fixer les idées, signalons que cette diminution, qui s'étale de 2005 à 2016, représente à peine 1% de la réduction des émissions de gaz à effet de serre que la Belgique s'est engagée à réaliser au cours de la période 2008-2012. Cette diminution est principalement attribuable aux voitures de la première catégorie. Le coût budgétaire de la tonne de CO₂ évitée serait alors en moyenne de 518 €, soit un ordre de grandeur très élevé, sans commune mesure avec le prix du carbone que nous avons retenu au chapitre précédent (30 €/tCO₂). Il existe une différence très nette entre les coûts budgétaires de la tonne de CO₂ évitée selon la catégorie de voiture propre : il est de 446 €/tCO₂ pour la première catégorie et de 817 €/tCO₂ pour la seconde catégorie. Ceci reflète l'ampleur de l'effet d'aubaine présumé pour la seconde catégorie.

A cette image relativement négative, il convient d'apporter certaines nuances. D'une part, ainsi que l'a reconnu la Cour des comptes dans son récent audit de la politique climatique fédérale (Cour des comptes (2009), l'offre limitée de véhicules émettant peu de CO₂ hypothèque certaines mesures visant à stimuler la demande de voitures propres. *« Il faut y voir une conséquence de l'échec de la politique européenne et les autorités fédérales sont impuissantes à cet égard. En ce qui concerne la ristourne fédérale pour les voitures propres, sur les 7.958 modèles disponibles sur le marché en juin 2008, seuls 41 entrent en ligne de compte pour la réduction de 15% (ces modèles se concentrent d'ailleurs chez quelques constructeurs seulement) et seuls 110 peuvent prétendre à la ristourne de 3%. »* (128). Cette raréfaction de l'offre accroît le risque d'une captation

de l'avantage fiscal par le producteur, sous forme d'une majoration du prix hors taxe mais on ne dispose pas d'éléments permettant d'en vérifier la concrétisation.

Quoi qu'il en soit, les statistiques indiquent que la mesure rencontre malgré tout un succès croissant. L'importance relative de l'effet d'aubaine devrait donc diminuer, ce qui réduira le coût de la tonne de CO₂ évitée. Il n'en demeure pas moins que des moyens croissants sont alloués à une mesure qui, du point de vue environnemental, laisse à désirer en termes d'efficacité et d'efficience.

2.4. TVA

PRINCIPES

Les dépenses de transport sont généralement soumises au taux normal de la TVA, à savoir 21%.

Il existe quelques exceptions, notamment :

- les transports maritimes de personnes, les transports aériens internationaux de personnes, les transports de biens en provenance d'un pays non-membre de l'UE, les assurances : exonération. En ce qui concerne les assurances, la taxe sur les contrats d'assurance est cependant perçue dans de nombreux cas, ainsi qu'un certain nombre de taxes éventuelles (INAMI, Fonds national de reclassement social des handicapés, etc.) ;
- les transports de personnes (train, métro, tram, bus, taxi, etc.), les voitures automobiles destinées aux personnes handicapées ainsi que les entretiens et les réparations de ces véhicules, et les réparations de bicyclettes : 6%. Les personnes handicapées peuvent récupérer la TVA sur le prix d'achat d'une voiture automobile.

Pour les contribuables qui exercent une activité assujettie à la TVA, la TVA sur leurs achats est généralement déductible. Ceci s'applique également à la TVA sur les dépenses de transport. Il existe cependant une exception pour la TVA perçue sur la livraison, l'acquisition intracommunautaire et l'importation de voitures automobiles, ainsi que sur les biens et services relatifs à ces véhicules. La déduction est dans ce cas limitée à maximum 50%. Cependant, cette limitation ne s'applique (notamment) ni aux entreprises qui louent des voitures automobiles ni aux sociétés de taxis.

APPRECIATION

La législation en matière de TVA dispose de peu de mesures liées directement à l'environnement. Il existe cependant un effet indirect, à savoir le taux de TVA réduit pour les transports en commun et la réparation de bicyclettes, ainsi que la déduction limitée de la TVA pour les voitures automobiles acquises par des entreprises assujetties à la TVA. La déduction de la TVA n'est totale que pour les véhicules supposés être exclusivement ou principalement utilisés à des fins professionnelles et non ou difficilement à des fins privées. Par contre, le taux de TVA réduit sur les voitures destinées aux personnes handicapées est plutôt une mesure sociale.

2.5. Comparaison internationale de ces dispositions

2.5.1. Taxes sur les véhicules

En matière de taxes de mise en circulation, trois pays, parmi les neufs pays considérés, ont introduit les émissions de CO₂ comme critère de différenciation. Il s'agit des Pays-Bas, de la Finlande et du Luxembourg. Aux Pays-Bas, les émissions de CO₂ des voitures achetées après le 30 juin 2006 sont rapportées aux émissions moyennes de la catégorie du véhicule ; pour les voitures diesel achetées après le 1^{er} avril 2008, les émissions de particules sont également prises en compte. En Finlande, le critère n'intervient que lorsque les données d'émissions sont disponibles, c'est-à-dire en pratique pour les voitures entrées en service avant 2001. Au Luxembourg, les émissions de CO₂ constituent le paramètre principal de la taxe de mise en circulation.

Quant aux taxes de circulation, les pays qui y ont intégré des critères environnementaux sont plus nombreux. Les Pays-Bas, le Royaume-Uni (voitures immatriculées à partir de 1^{er} mars 2001) et la Suède tiennent compte des émissions de CO₂ (ce dernier pays conserve en outre une différenciation selon le carburant). Le Danemark le fait indirectement, à travers la consommation de carburant. En France, les émissions de CO₂ n'interviennent qu'au niveau de la taxe sur les voitures de société, la taxe de circulation ayant été supprimée sur les autres véhicules. En Allemagne, les normes Euro sont un des paramètres de la taxe de circulation.

En Allemagne, l'eurovignette a été remplacée par une redevance kilométrique, qui varie en fonction du nombre d'essieux et des normes Euro (« classes S »).

2.5.2. Frais de déplacements du domicile au lieu de travail

Les frais de déplacement du domicile au lieu de travail ne sont pas déductibles aux Pays-Bas.

- En Allemagne, la déductibilité n'est permise que si la distance entre le domicile et le lieu de travail excède 21 kms. En cas d'utilisation des transports en commun, la déductibilité est plafonnée à 4.500 €.
- En France, les frais de déplacement du domicile au lieu de travail sont déductibles. Le contribuable peut choisir entre les charges forfaitaires et un système de charges « réelles » où le montant déductible est calculé en fonction des kilomètres parcourus et des CV du véhicule.

2.5.3. Voitures de sociétés

CORNELIS e.a. (2007) donne quelques indications sur le régime fiscal des voitures de sociétés dans l'autres pays européens.

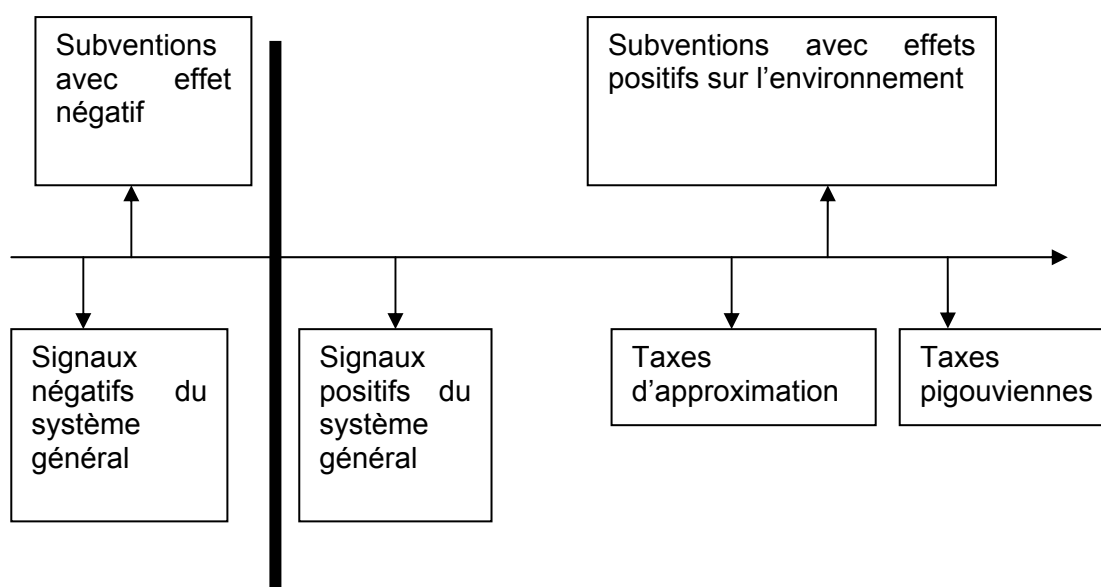
- En Allemagne, les frais afférents aux véhicules sont intégralement déductibles dans le chef de l'employeur. L'avantage de toute nature du salarié est calculé sur base de « la règle de 1% » : La base imposable à l'impôt sur les salaires et aux cotisations sociales comprend une partie fixe, évaluée à 1% de la valeur catalogue de la voiture. Elle comprend également une partie variable évaluée à 0.03% de la valeur catalogue par kilomètre de distance entre le domicile et le lieu de travail. Ainsi, si cette distance est de 40 kilomètres, la base imposable mensuelle est de 2,2% de la valeur catalogue [(40 x 0.03) + 1].
- En France, la TVA n'est pas déductible. Le travailleur est imposé sur un avantage de toute nature basé sur la valeur du véhicule et sur son âge, dont sont déduits les remboursements faits à l'employeur pour l'utilisation privée du véhicule. Depuis peu, l'employeur est également redevable d'une taxe calculée en fonction des émissions de CO₂.

- Aux Pays-Bas, l'avantage de toute nature est fixe à 22% de la valeur catalogue de la voiture (par an), diminué de la contribution financière du salarié.
- Au Royaume-Uni, la TVA acquittée sur l'achat du véhicule n'est déductible qu'à 50% et les amortissements admissibles sont plafonnés à 3.000 £ par an. Le travailleur qui a à sa disposition une voiture de société est imposable annuellement sur un avantage de toute nature qui s'élève de 15 à 35% de la valeur catalogue de la voiture, ce taux variant en fonction des émissions de CO₂. La « National Insurance Contribution » est également due (taux normal de 12,8%) sur cet avantage.

2.6. Conclusions

On peut tenter d'ordonner les dispositions fiscales commentées selon un schéma qui les classe d'une part en taxes et aides et d'autre part selon l'étroitesse de leur lien avec les objectifs environnementaux. Les subventions, en ce compris les aides fiscales, y sont classées selon qu'elles ont des effets positifs ou négatifs sur l'environnement. Pour ce qui concerne les taxes, on distingue les taxes pigouviennes, les taxes d'approximation (129) et les signaux provenant du système fiscal général ou d'autres dépenses fiscales, lesquels peuvent être positifs ou négatifs.

Classification des dispositions fiscales



Parmi les différentes dispositions fiscales passées en revue, on peut considérer que la modulation de la déductibilité des frais de voiture en fonction des émissions de CO₂ et la cotisation de solidarité sur les voitures de société sont assez proches de la taxe pigouvienne, sous réserve qu'elles correspondent en niveau aux coûts externes générés. Les critères suivant lesquels ces dispositions sont établies sont eux proches des déterminants des coûts externes.

La taxe de circulation et la taxe de mise en circulation n'ont pas cette caractéristique et sont des taxes d'approximation, et même d'approximation assez éloignée. L'eurovignette est un cas

129 Cette distinction est reprise de SMITH (1992). Voir ci-dessus page 25.

intermédiaire : elle est différenciée en fonction des caractéristiques du véhicule en termes de pollution mais la différenciation est trop faible eu égard aux effets des pollutions concernées.

L'incitant fiscal pour l'acquisition de voitures propres est évidemment un subside ayant un impact positif sur l'environnement. Il en est de même de l'immunisation totale des remboursements par l'employeur des dépenses de déplacement du domicile au lieu de travail exposées par les salariés lorsque ceux-ci utilisent les transports en commun. Par contre, l'octroi d'une immunisation à concurrence de 160 € en cas d'utilisation de la voiture individuelle est une subvention ayant un effet négatif sur l'environnement.

Le régime fiscal des voitures de sociétés est également une subvention ayant un effet négatif sur l'environnement. Il faut en effet comparer l'imposition de l'avantage de toute nature avec la règle qui devrait être appliquée, à savoir la taxation comme revenus professionnels de la valeur de l'avantage dans le chef du bénéficiaire. La charge fiscale résultant des modalités actuelles de calcul de l'avantage étant plus faible, il y a subvention, et une subvention défavorable à l'environnement.

3. Propositions de réformes

Dans le fil de l'évaluation qui vient d'être faite, les réformes proposées sont conçues en fonction d'un double objectif : supprimer les subventions fiscales défavorables à l'environnement et progresser vers des taxes pigouviennes.

- Dans le premier cas, l'objectif à poursuivre remet en question le régime des voitures de sociétés, en ce compris celui des cartes-carburant, ainsi que l'immunisation de l'intervention de l'employeur dans les frais de déplacement en cas d'utilisation de la voiture individuelle.
- Dans le second cas, l'objectif à poursuivre oblige à revoir les modalités des taxes sur les véhicules et remplacer, ou compléter, la taxation actuelle de l'utilisation du véhicule (les accises) par une taxation davantage fonction des nuisances occasionnées.

La Section insiste sur l'importance d'une **action politique d'ampleur et cohérente** dans le domaine du transport. Les données factuelles qui ont été rassemblées et commentées dans ce chapitre indiquent que les taxes actuelles ne couvrent pas, dans la plupart des cas, les coûts externes, même sur base d'une définition assez large des taxes et assez étroite des coûts externes. Les modes de transport les plus polluants restent les plus utilisés et, à politique inchangée, rien n'indique un revirement.

La Section est bien consciente que les propositions faites ci-après vont bousculer des habitudes et des intérêts particuliers bien établis, qui seront assurément défendus par les groupes de pression concernés. Les habitudes en question sont précisément celles-ci qui créent les dommages environnementaux qu'il faut combattre. Quant aux intérêts catégoriels, il appartient précisément aux pouvoirs publics de choisir entre ceux-ci et l'intérêt général en ce compris celui des générations futures.

La politique proposée peut être mise en œuvre de façon graduelle mais la Section estime qu'il est important que l'objectif soit clairement annoncé.

Les propositions faites ci-après **constituent un tout**. Ainsi, si la Section recommande par exemple d'en revenir au principe de la déductibilité des charges, sans modulation en fonction des critères environnementaux pour le régime fiscal des déplacements résultant de l'activité de l'entreprise, c'est parce qu'elle propose d'intégrer les coûts externes par une taxation de l'utilisation des infrastructures de transport. Démanteler l'ensemble du paquet supprime sa cohérence.

3.1. *La problématique des voitures de sociétés et des cartes- carburant*

La Section considère qu'il faut ***aller progressivement vers la suppression de ce régime fiscal des voitures de sociétés et aligner la taxation de l'avantage de toute nature sur celle des salaires, tant dans le chef de l'employeur que dans le chef du salarié. Le même principe s'applique aux cartes-carburant.***

Indépendamment des problèmes environnementaux que génère l'utilisation des voitures de sociétés, un régime de faveur pour un avantage de toute nature particulier est déjà en soi une pratique inefficace et inéquitable.

- Du point de vue de l'équité horizontale, il n'est pas justifié que les revenus salariaux aient une imposition différente selon qu'ils sont attribués en nature ou en espèce. Ce principe vaut tant pour l'imposition des revenus que pour les cotisations sociales.
- Du point de vue de l'équité verticale, la concentration des bénéficiaires de voitures de société dans le dixième décile, conjuguée au traitement fiscal de faveur de ce type d'avantage de toute nature, réduit la progressivité de l'impôt. Elle rompt par ailleurs avec la proportionnalité des cotisations sociales.
- Un impôt est efficace s'il est uniforme et des régimes fiscaux de faveur pour certains avantages de toute nature vont également à l'encontre de ce principe. De plus, le régime fiscal des voitures de sociétés soutient artificiellement la demande pour un secteur économique particulier. Il constitue donc une subvention indirecte qui est source d'inefficacité, dès lors qu'elle ne correspond pas à la prise en compte d'une externalité.

La Section est bien consciente que l'absence de plafonnement des cotisations de sécurité sociale crée des taux d'imposition marginaux élevés dans le haut de l'échelle salariale. De plus, les prestations étant plafonnées, les cotisations sont, à ce stade, de véritables impôts. La logique actuarielle qui pourrait avoir pour effet que les cotisations sont assimilées à du salaire net ne joue plus à ce stade. Elle font donc pleinement partie du *tax wedge*. On peut également supposer qu'au niveau de salaire où sont attribuées la plupart des voitures de sociétés, l'élasticité de l'offre et/ou de la demande de travail peuvent être plus élevées, ce qui accroît les conséquences négatives d'un taux marginal élevé.

Ceci ne justifie nullement, sur le plan économique, d'octroyer un régime de faveur à un avantage de toute nature particulier. De ce point de vue, il est à la fois plus efficace et plus équitable de supprimer le traitement fiscal de faveur des voitures de sociétés et de réinvestir le surplus de recettes fiscales dans un plafonnement des cotisations sociales, ou dans une augmentation de la réduction structurelle des cotisations qui est octroyée dans le haut de l'échelle salariale. Le même raisonnement vaut évidemment pour tous les types d'avantage de toute nature : il n'est pas spécifique aux voitures de sociétés.

A ces justifications purement économiques s'ajoutent des considérations environnementales.

La cotisation patronale sur les voitures de sociétés a les caractéristiques d'une taxe pigouvienne : ceci peut sembler bienvenu sur le strict plan environnemental. On voit mal cependant, dans un cadre de raisonnement plus large qui prend en compte l'efficacité et l'équité dans la taxation des salaires, ce qui justifie que l'imposition d'un revenu professionnel ait des caractéristiques de taxe pigouvienne. Il est certes justifié que la taxation des véhicules fasse intervenir ces caractéristiques et la Section formule d'ailleurs ci-après des propositions en ce sens. La critique faite ici à la cotisation de solidarité sur les voitures de sociétés est celle d'une confusion des instruments : c'est aux cotisations sociales qu'incombe l'objectif de financement de la protection sociale et c'est aux taxes sur les véhicules et à la fiscalité sur leur utilisation que doit incomber la prise en compte de leurs caractéristiques environnementales. La confusion des genres n'est pas acceptable.

Les modalités actuelles de taxation de l'avantage de toute nature posent un double problème : un problème de niveau et un problème d'incitation, dont les effets sur le comportement des titulaires de voitures de société ont été confirmés par CASTAIGNE e.a. (2009).

- Le forfait kilométrique est trop faible, ce qui engendre une imposition effective inférieure à celle des revenus salariaux.
- De plus, le coût fiscal marginal du kilomètre supplémentaire est trop bas, l'avantage de toute nature étant plafonné en kilomètres (130). Le titulaire de la voiture de société a intérêt fiscalement à privilégier l'utilisation de la voiture individuelle pour tous ces déplacements ce qui est contraire aux objectifs environnementaux. L'incitation est plus forte encore s'il y a combinaison d'une voiture de société et d'une carte-carburant, un salarié ou un dirigeant d'entreprise peut se trouver dans une situation où le coût kilométrique marginal d'utilisation de la voiture est nul, ce qui est un non-sens du point de vue environnemental.

Tant les considérations de politique fiscale que les considérations environnementales requièrent donc la suppression du régime fiscal de faveur des voitures de société.

Pour ce qui concerne les voitures de sociétés, l'objection des retombées négatives sur l'industrie automobile et sur l'emploi sera assurément brandie.

Ces deux problématiques doivent être distinguées.

Si le régime fiscal des voitures de sociétés est un soutien à l'industrie automobile, la question est tout simplement celle de l'opportunité d'une subvention publique à un secteur déterminé. Les critiques habituelles sur les subventions sont applicables aux subventions fiscales, qu'elles soient directes ou indirectes. Il faut tout de même rappeler que la plus grande part des voitures produites en Belgique sont exportées.

Sur le plan environnemental, il n'y a aucun intérêt à subventionner un secteur qui est responsable de l'augmentation des émissions de CO₂ et d'autres gaz à effets de serre, et générateur d'autres coûts externes. Il n'y a pas davantage de raison à ce que, par le biais d'une cotisation de solidarité inférieure aux cotisations normales, la sécurité sociale subventionne un secteur dont elle doit payer les retombées des coûts externes (effet sur la santé, accidents corporels).

Pour ce qui concerne l'emploi, l'objection habituelle selon laquelle « la suppression du régime fiscal des voitures serait nuisible à l'emploi » ne vaut que dans le secteur automobile, et de façon partielle. La part des véhicules produits en Belgique pour l'exportation réduit fortement l'impact d'une modification du régime fiscal des ventes sur la production totale, et donc sur l'emploi. De plus, s'il y a report sur d'autres modes de transport, il y a de ce côté des effets positifs sur l'emploi. L'argument de pertes sur l'emploi ne vaut donc que si la production, l'entretien et l'utilisation de voitures automobiles est plus intensive en emploi que l'utilisation des modes de transports alternatifs, ce qui est loin d'être établi.

La Section recommande une approche gradualiste, couplée avec une annonce de l'objectif. Une telle démarche donne un signal clair sur la modification de comportement souhaitée et donne un temps d'adaptation aux agents économiques.

130 La cotisation de solidarité que paie l'employeur n'est pas davantage fonction des kilomètres parcourus. Cela est cependant sans effet sur le comportement de l'employé, qui est l'utilisateur du véhicule.

Plus globalement, l'alignement de la taxation des avantages extra-salariaux sur celle des salaires est un objectif à poursuivre : l'impôt s'en trouvera plus efficace et plus équitable. Dans une optique budgétaire, le produit peut être utilisé pour réduire l'imposition provenant des cotisations patronales de sécurité sociale dans le haut de l'échelle salariale.

3.2. Régime fiscal des frais de déplacement

3.2.1. Les déplacements résultant de l'activité de l'entreprise

Le principe général est celui de la déductibilité des charges.

La question à traiter est la suivante : compte tenu que ces déplacements génèrent des coûts externes, faut-il moduler la déductibilité pour prendre en compte indirectement ces coûts, en limitant par exemple la déduction en fonction des nuisances générées ?

La Section considère que la déductibilité des charges n'est pas l'instrument approprié : elle préfère agir directement sur la taxation de l'utilisation des véhicules (voir ci-après en 3.4.).

En agissant sur la déductibilité des charges, on ne touche que les contribuables localisés en Belgique. Le trafic de transit n'est pas touché, alors qu'il génère également des nuisances environnementales et qu'il est en forte progression sur les dernières années. De plus, on crée une distorsion de concurrence entre les entreprises établies en Belgique et celles qui en ne sont pas et qui prestent des services de transport sur le territoire de la Belgique.

Inversement, une taxation de l'utilisation des infrastructures de transport a un double avantage.

- Elle a lieu là où les nuisances ont lieu
- Elle est horizontale, en ce sens qu'elle s'applique à toutes les entreprises, belges ou étrangères, qui utilisent des infrastructures de transport sur le territoire du pays.

La Section recommande donc de remplacer la modulation de la déductibilité des charges en fonction de critères environnementaux par une tarification de l'utilisation des véhicules. Ce moyen est plus approprié pour intégrer les coûts externes et évite des distorsions de concurrence et des problèmes de compétitivité. Pour la déductibilité des charges, la Section propose donc d'en revenir au ratio de 75% en l'étendant aux carburants.

3.2.2. Les déplacements du domicile au lieu de travail

Comme indiqué ci-dessus, les déplacements du domicile au lieu de travail ont un impact plus que proportionnel sur les coûts externes, du fait qu'ils se font à l'heure de pointe. Dans le fil de son appréciation portée sur le régime fiscal actuel des frais de déplacement, la Section recommande :

- de ne pas revenir sur le principe de la déduction de ces frais, qui constituent des dépenses à charge des salariés ;
- de maintenir les avantages octroyés pour l'utilisation des modes de transports les moins polluants, mais d'introduire une gradation entre les transports en commun et le co-voiturage ;
- de supprimer les avantages octroyés à l'utilisation de la voiture individuelle.

Concrètement, ceci signifie d'abord la suppression de l'exonération, à concurrence de 160 € (indexés) du remboursement par l'employeur des déplacements du domicile au lieu de travail en cas d'utilisation de la voiture individuelle.

Pour ce qui concerne l'utilisation des transports collectifs organisés par l'employeur et le covoiturage, la Section considère que le remboursement sur base du tarif de 1^{ère} classe n'est pas nécessaire : en cas d'utilisation des transports en commun, l'intervention de l'employeur ne couvre dans la plupart des cas que le tarif 2^{ème} classe. Il n'y a aucune raison de donner un avantage 1,5 fois plus élevé à ces modes de transports par rapport aux transports publics.

La Section considère qu'un avantage moindre doit être octroyé au co-voiturage, ce mode de transport générant davantage de coûts externes que le transport collectif organisé par l'employeur et l'utilisation des transports en commun.

Parmi ces mesures, c'est la suppression de l'exonération de 160 € (350€ à partir de 2009) en cas d'utilisation de la voiture individuelle qui touchera le plus grand nombre de personnes. Pour en limiter les effets négatifs sur le revenu disponible, la Section suggère d'utiliser la recette supplémentaire pour augmenter la tranche exonérée de base.

3.3. *L'incitant fiscal pour les voitures propres*

L'évaluation de l'incitant fiscal pour les voitures propres est mitigée : la mesure rencontre en effet croissant et l'effet d'aubaine semble en diminution. De plus, sa distribution n'est pas inégalitaire.

L'incitant pose cependant deux problèmes

- Il y a d'abord un problème de principe. Dès lors que la taxation du transport routier est loin de couvrir les coûts externes, on peut s'interroger sur l'intérêt de subsidier l'achat d'un véhicule. On peut cependant considérer que si l'élasticité-prix de la demande de transport est faible, inciter à l'achat de véhicules propres est une solution de second rang défendable.
- Il y a ensuite un problème de ciblage. L'évaluation qui a été faite indique clairement que l'effet d'aubaine est plus important dans la seconde catégorie de voitures propres et que le coût budgétaire de la tonne de CO₂ évitée y est donc nettement plus élevé.

La Section propose donc de limiter l'avantage fiscal aux voitures de première catégorie, pour lesquels le coût de la tonne de CO₂ évitée est nettement moindre.

3.4. *Moduler les taxes de circulation et de mise en circulation en fonction des critères environnementaux*

Quoique les taxes sur les transports soient maintenant des taxes régionales, l'Etat fédéral peut encore prendre l'initiative d'une concertation en vue de les réformer. C'est en vertu de cette capacité que sont émises les considérations générales qui suivent.

Ainsi qu'il a été montré plus haut, les taxes actuelles sur les véhicules, n'étant pas fondées sur leur usage, ne constituent pas un bon instrument d'internalisation des effets externes. D'autres instruments sont nettement plus indiqués pour ce faire, à savoir les accises pour les émissions de CO₂ et la taxe kilométrique pour tous les autres effets externes. On pourrait penser qu'une fois cette internalisation réalisée, ces instruments suffiraient à orienter les décisions d'achat des voitures dans le sens souhaité. Il y a cependant lieu d'en douter. « *Un véhicule est constitué d'un ensemble d'attributs dont la consommation de carburant ne constitue qu'un élément parmi*

d'autres. Lorsque la réduction de la consommation a par exemple pour contrepartie une perte de puissance, l'augmentation des avantages que le consommateur tire d'une amélioration de la consommation doit être mise en balance avec la diminution d'avantages liés à la perte de puissance du véhicule. » (131). Il convient donc d'examiner quel parti environnemental peut être tiré de la TC et de la TMC, dont le rôle principal a jusqu'à présent été de contribuer au financement de l'Etat. Seul le cas des voitures est envisagé ici.

Les taxes de circulation et de mise en circulation permettent de faire varier le coût respectivement de la possession ou de l'achat du véhicule en fonction de l'un ou l'autre critère, de manière à favoriser l'achat de véhicules plus performants. Les critères liés à l'impact environnemental de l'usage des véhicules concernent le bruit et les différentes émissions atmosphériques. L'écoscore d'un véhicule, tel qu'il est calculé par le Vito (132), intègre ces différents aspects et il est en principe parfaitement concevable d'asseoir la TC et la TMC sur ce critère. Bien entendu, la lutte contre l'effet de serre est à juste titre considérée comme prioritaire eu égard à l'effet planétaire des émissions de CO₂. Celles-ci sont d'ailleurs intégrées dans l'écoscore. Mais d'autres types d'émissions, en particulier les particules émises par les moteurs Diesel, méritent certainement d'être pris en considération dans les paramètres de la TC et de la TMC (133).

Le fait que les taxes sur les véhicules ne soient pas des instruments d'internalisation implique qu'il n'y a pas, *a priori*, de niveau qu'elles devraient atteindre ou de différenciation qu'elles devraient opérer. Il s'agit uniquement de favoriser l'achat des véhicules plus performants du point de vue environnemental. L'approche qui s'indique est donc d'envisager une modulation qui n'ignore pas les diverses motivations intervenant dans le choix d'un véhicule.

Faut-il préférer la modulation de la TC ou celle de la TMC ? Il est sans doute plus efficace d'intervenir au moment de l'achat du véhicule, dans la mesure où une différenciation environnementale de la taxe de circulation est implicitement escomptée à un taux d'intérêt plus élevé que le taux du marché (134). Autrement dit, l'horizon temporel des acheteurs ne semble pas dépasser quelques années, soit nettement moins que la durée moyenne d'un véhicule.

Cependant, nous ne pensons pas que l'octroi d'un bonus sur l'achat de certains véhicules puisse se justifier d'un point de vue environnemental. On a vu à la section 3.13 que la taxation du transport était loin de couvrir ses effets externes. Il n'y a donc aucune raison de subsidier une activité de transport routier, fût-elle la plus « propre » qui soit.

131 OCDE (2008), p. 12.

132 Cf. www.ecoscore.be.

133 A noter toutefois la mise en garde de l'Administration des affaires fiscales (SPF Finances) : « Même si l'Ecoscore tient compte de divers facteurs de pollution et de nuisance pour déterminer dans quelle mesure un véhicule est respectueux de l'environnement, il convient d'inclure cette méthodologie dans un cadre juridique plus large avant d'appliquer ces critères comme base de calcul des impôts, exonérations, réductions et déductions de toute nature. En se référant tantôt aux critères d'émission de CO₂, et tantôt à l'Ecoscore, les dispositions légales et réglementaires sèmeraient une plus grande confusion encore dans l'esprit des contribuables. Afin de garantir la sécurité juridique et d'éviter toute discrimination, il importe d'abord de faire preuve d'uniformité dans le droit interne, en tenant compte de la réglementation européenne. » (Cour de comptes (2009), p. 69).

134 STERNER, T. (2003), p. 235.

3.5. Taxer davantage l'utilisation

Il est clairement établi que les taxes ne couvrent pas les coûts externes, surtout pour le transport routier qui est le plus polluant. La réforme de la taxation des véhicules qui est proposée va dans ce sens mais elle est insuffisante : il faut la compléter en intégrant également les coûts externes dans la taxation de l'utilisation du véhicule, tant pour le transport de marchandises que pour le transport de personnes.

3.5.1. Pour le transport de marchandises

La Section considère qu'une hausse de la taxation des carburants – le diesel en l'occurrence – n'est pas l'instrument adéquat et considère qu'il est préférable d'opter pour une taxation au kilomètre parcouru. La Section a d'ailleurs déjà proposé l'introduction d'une telle fiscalité dans son rapport « Taxation du travail, emploi et compétitivité », comme une des possibilités de financer une baisse de la taxation du travail (135).

Les arguments à l'encontre d'une taxation accrue des carburants sont les suivants.

- La taxation de carburant ne permet pas de faire une différence entre la circulation aux heures de pointe et aux heures creuses. Or, les coûts externes sont nettement différenciés en fonction de la période d'utilisation des infrastructures routières.
- La taxation du carburant ne permet pas non plus de tenir compte du fait que certaines émissions atmosphériques dépendent de caractéristiques du véhicule (filtres à particule etc...).
- Les possibilités d'achats de carburants à l'étranger sont très importantes pour le transport de marchandises et principalement pour le trafic de transit. Tous les véhicules concernés peuvent traverser la Belgique sans y acheter de carburant alors qu'ils y génèrent des coûts externes. Rappelons à ce sujet que le trafic de transit sans transbordement est en augmentation.
- Les possibilités d'achats de carburants à l'étranger étant plus grandes pour le transport international, les transporteurs nationaux qui sont en concurrence avec eux seraient dans une position compétitive défavorable.

A l'inverse, une taxation au kilomètre parcouru n'est pas contournable : le trafic interne se fera, de même que les flux d'entrée et de sortie. Seul le trafic de transit peut contourner la mesure mais il ne peut le faire qu'en contournant le territoire, ce qui élimine alors le coût externe. Pour maximiser l'impact environnemental d'une telle mesure, il serait toutefois opportun qu'elle soit mise en œuvre de façon concertée avec la France, l'Allemagne et les Pays-Bas.

La taxation au kilomètre ne crée pas de problème de compétitivité : elle traite tous les transporteurs de manière similaire, qu'ils soient nationaux ou étrangers. Elle est en outre différenciable sur base des critères qui déterminent le niveau des coûts externes, tels les caractéristiques du véhicule ou encore la période de circulation.

La Section a examiné les expériences étrangères dans le rapport de 2007 et celles-ci indiquent clairement qu'une taxation au kilomètre est techniquement possible. Un des points névralgique est le choix entre une application limitée aux autoroutes et une application étendue à tout le territoire. La Section plaide pour la seconde option, la première ayant un gros risque de report sur le réseau non autoroutier. Techniquement, les « On board Unit » actuelles permettent d'établir une telle taxation.

135 Voir CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2007), pages 112 et suivantes.

3.5.2. *Pour le transport de personnes*

Parmi les arguments qui ont été mentionnés ci-dessus à l'encontre d'une taxation accrue des carburants pour le transport de marchandises, le plus pertinent pour le transport de personnes : est l'impossibilité de taxer différemment en heures de pointe et en heures creuses. Le problème de compétitivité ne se pose pas et le cross border shopping n'a qu'une portée limitée.

Une taxation kilométrique conserve cependant des avantages. Elle est en effet le seul instrument qui permette de tenir compte des caractéristiques techniques du véhicule, de la période de circulation, de l'endroit etc. Ainsi, la taxation des carburants peut intégrer le fait que la motorisation diesel génère davantage de coûts externes mais elle oblige à maintenir une distinction entre diesel privé et diesel professionnel pour traiter le problème de compétitivité et à utiliser un instrument spécifique pour traiter le cas des véhicules diesel équipés d'un filtre à particules. A l'inverse, une tarification au kilomètre intègre toutes les caractéristiques du véhicule.

La mise en œuvre d'une taxation au kilomètre est certes techniquement délicate mais la technologie évolue rapidement et devrait être utilisable à un coût raisonnable dans un horizon assez proche. Les Pays-Bas ont d'ailleurs annoncé l'introduction d'une telle taxation à l'horizon 2015.

A court terme, une option intermédiaire et provisoire consisterait à accroître la taxation des carburants en maintenant une différenciation entre diesel privé et diesel professionnel et à traiter la problématique des congestions dans le cadre plus large d'une politique de mobilité encourageant l'utilisation des transports en commun.

D'autres instruments peuvent être envisagés pour réduire les coûts externes en zone urbaine.

- Une première possibilité consiste à instaurer des péages urbains. Certaines expériences étrangères, telles celles de Stockholm et de Londres, sont assurément positives (136). La question n'a à ce jour été examinée de manière approfondie que pour Bruxelles et il faut bien constater que la mise en œuvre de péages urbains n'est pas envisageable à court terme.
- On peut toutefois envisager d'autres instruments qui, provisoirement au moins, contribueraient à réduire les coûts externes ou à les mettre à charge de ceux qui les créent. La plus simple est assurément une taxation accrue du stationnement en ville. Des mesures réglementaires, comme la limitation des emplacements de parking des entreprises localisées en ville, peut également y contribuer.

136 Voir TRANSEK (2006).

Chapitre 4

Le résidentiel

Le résidentiel est la troisième orientation de travail retenue par la Section. Comme expliqué au chapitre 1, ce choix est motivé par l'importance de ce secteur dans le volume des émissions de CO₂ et dans leur évolution : pour l'ensemble formé par le résidentiel et le commercial, elles sont en hausse, comme pour le transport, tandis qu'elles sont en baisse pour l'industrie (137). Dans son dernier examen environnemental de la Belgique, l'OCDE note d'ailleurs que « *ses bâtiments accusent souvent une performance énergétique médiocre* » (138).

La Section s'est toutefois limitée au « résidentiel » à l'exclusion du « commercial et institutionnel ». Parmi les 21% d'émissions de CO₂ qui sont attribuables à ces deux sous-secteurs, 77% proviennent du résidentiel. Pour ce dernier, la hausse des prix de l'énergie qui est proposée au chapitre 2 devrait déjà permettre d'internaliser les coûts externes liés au chauffage et à l'éclairage des bâtiments commerciaux et donner le signal-prix nécessaire. C'est également le cas pour les immeubles d'habitation et donc pour les consommations domestiques d'énergie. Il reste toutefois une série de questions spécifiques au résidentiel et celles-ci méritent une attention particulière. Parmi celles-ci, l'analyse de l'efficacité des incitants fiscaux actuellement en vigueur est particulièrement importante. Comme nous le verrons ci-après, l'utilisation de ces incitants fiscaux s'est fortement accrue et leur coût budgétaire également. La Section entend également examiner, comme elle l'a fait pour le transport, dans quelle mesure les dispositions générales de fiscalité envoient des signaux positifs ou négatifs du point de vue environnemental.

La problématique du résidentiel, tout comme celle du transport, dépend des choix faits en matière d'aménagement du territoire. Promouvoir l'éloignement des agglomérations, ou inversement le retour ou le maintien de l'habitat en agglomération, a des incidences tant sur la demande de transport et sur les coûts externes générés par celle-ci que sur ceux générés par un habitat plus dispersé. La Section a toutefois décidé de ne pas aborder la problématique de l'aménagement du territoire en tant que telle, celle-ci étant en dehors de ses compétences.

Les émissions de CO₂ ne sont certes pas le seul problème environnemental dans le secteur résidentiel mais, compte tenu de la façon dont le champ d'investigation de ce rapport a été délimité, c'est sur celui-ci que nous nous concentrons. Les autres problèmes environnementaux, tels que la gestion des déchets ou la politique de l'eau, sont des matières de compétence entièrement régionale que la Section a décidé de ne pas aborder (139).

Tout comme les deux chapitres précédents, ce quatrième chapitre fait le point sur la situation actuelle et propose des orientations de réforme. L'état des lieux concerne d'abord l'état actuel du parc de logement et sa contribution aux émissions de CO₂, tant en niveau qu'en évolution. Nous décrivons ensuite les dispositions fiscales pertinentes et les aides directes dont le champ d'application recouvre totalement ou partiellement celui des incitations fiscales : il est en effet intéressant d'examiner l'effet combiné des aides directes et des aides fiscales. Nous terminons cette partie relative aux constats par des éléments d'évaluation de l'efficacité environnementale des incitants fiscaux existants. La dernière partie présente les propositions de réforme.

137 Voir ci-dessus page 50.

138 OCDE (2007), page 140.

139 Voir ci-dessus page 50.

1. L'état actuel du parc de logements et sa contribution aux émissions de CO₂

1.1. Etat du parc de logements actuels

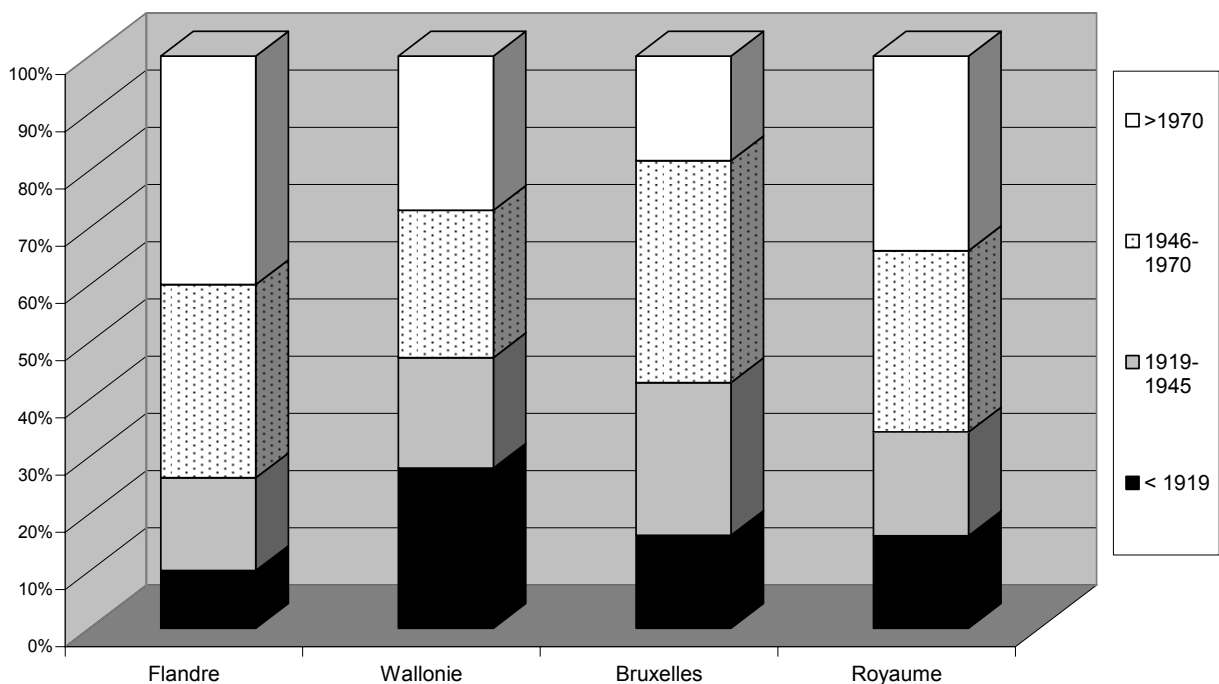
Au niveau de l'ensemble de la Belgique, les dernières données sur l'état du parc de logement remontent à l'enquête socio-économique de 2001 (140). On n'y trouve malheureusement pas d'indications sur le degré d'isolation des logements et la consommation d'énergie. Nous nous tiendrons dès lors à reprendre les informations sur l'âge du parc immobilier. Des enquêtes plus récentes ont toutefois été menées au niveau régional et celles-ci donnent des indications sur le type de chauffage, la consommation d'énergie et le degré d'isolation.

1.1.1. L'enquête socio-économique de 2001

Au niveau de l'ensemble de la Belgique, 34% des logements existants en 2001 ont été construits avant 1945 et un tiers des logements seulement a été construit après 1971. La majorité du parc immobilier existant a donc été construit à une époque où l'isolation thermique et l'efficacité énergétique n'avaient pas l'importance qu'elles ont acquise depuis lors.

Graphique 33

Age du parc de logements



Source : VANNESTE (2007) – calculs propres.

Le Graphique 33 donne les mêmes indications par région. Il apparaît clairement que les parcs de logement wallon et bruxellois sont beaucoup plus anciens que le parc de logement flamand. C'est surtout la part des logements construite avant 1919 qui fait la différence : elle est de 28% en

Wallonie, contre 16% à Bruxelles et 10% en Flandre. A l'inverse, la part des logements construite après 1970 est de 41% en Flandre contre 27% en Wallonie et 18% à Bruxelles.

L'état actuel des logements est évidemment tributaire, non seulement de l'âge du logement, mais aussi des travaux de rénovation : ce sont eux qui déterminent la qualité, le confort et la salubrité actuelle des logements. Les normes à appliquer pour la construction de maison neuves jouent également un rôle.

Parmi les indications sur le confort du logement, l'enquête indique le pourcentage de logements qui sont équipés d'un chauffage central. Celle-ci est de 70% pour l'ensemble du territoire ainsi que pour la Flandre, mais elle est moins élevée en Région wallonne (68%) et plus élevée dans la Région de Bruxelles-Capitale.

1.1.2. L'enquête 2005 en Région flamande

Parmi les nombreux résultats de l'enquête 2005 en Région flamande (141) nous retiendrons ceux portant sur l'âge des bâtiments, les moyens de chauffage et l'isolation. Les indications sur l'âge des bâtiments confirment assez largement les indications de l'enquête socio-économique de 2001 mais détaille la structure d'âge des bâtiments construits après 1971. Ceux-ci représentent globalement 44,7% du parc immobilier dont 17,6% a été construit entre 1971 et 1980, 10,1% pendant les années 80', 12,3% pendant les années 90' et 4,7% après l'an 2000. Environ trois quart du parc immobilier a donc été construit à une époque où l'isolation et l'efficacité énergétique n'étaient pas des préoccupations majeures.

80% des logements sont équipés du chauffage central et ce pourcentage est plus élevé pour les logements occupés par leur propriétaire que pour ceux occupés par un locataire. La présence d'un chauffage central est corrélée de manière statistiquement significative avec l'âge de la maison. C'est le gaz naturel qui est le mode de chauffage dominant pour les habitations équipées d'un chauffage central (54%) devant le mazout (34%) et l'électricité (8%). La part des logements chauffés au gaz naturel est en augmentation. Les maisons chauffées au charbon datent pour l'essentiel d'avant 1960 et sont globalement peu nombreuses.

Tableau 25
Mode de chauffage et âge des habitations – Flandre - 2005

	Mazout	Charbon	Bois	Electricité	Gaz naturel	Butane et propane
Avant 1919	8.4	23.7	20.7	5.0	8.8	20.3
1919-1945	12.3	32.2	31.9	6.1	16.9	19.4
1946-1960	17	19.8	15.0	5.2	17.6	18.3
1961-1970	21.8	7.5	5.8	6.8	12.6	18.0
1971-1980	21.6	6.0	9.3	21.4	15.1	11.8
1981-1990	8.2	9.0	4.3	24.6	9.4	6.1
1991-2000	9.3	1.5	4.9	27.0	12.6	3.0
Après 2000	1.5	0.3	4.1	3.9	7.0	6.0
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
En % du total général	33.9	1.9	1.2	8.0	54.0	0.9

Source : HEYLEN e.a. (2007).

Tableau 26
Isolation des habitations – Flandre - 2005

	Vitrage isolant	Isolation du toit	Isolation des murs	Isolation des conduites	Isolation des sols	Réfecteurs (*)
Presque généralisé	66.4	65.0	40.5	49.5	22.8	8.7
Incomplet	17.2	7.9	10.6	17.3	8.2	7.1
Inexistant	16.4	30.1	48.9	33.1	69.0	84.1
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(*) Il s'agit des panneaux réflecteurs à placer derrière les radiateurs.

Source : HEYLEN e.a. (2007).

L'enquête donne également des indications intéressantes sur l'isolation des habitations. Le double vitrage est présent, de manière presque généralisée, dans deux-tiers des habitations. C'est l'isolation du toit qui est la plus fréquente. A l'inverse, l'isolation des murs et des sols est peu fréquente. Globalement il reste beaucoup à faire en matière de travaux d'isolation.

1.1.3. L'enquête 2006-2007 en Région wallonne

Une enquête plus récente a également été menée en Région wallonne : elle porte sur l'année 2007 et a été réalisée sur un échantillon de 6.000 logements, soit 0,39% du parc total (142). Elle confirme que le parc immobilier wallon reste assez âgé : près de 50% des logements ont été construits avant 1945 et 10% seulement d'entre eux ont été construits après 1990.

Ceci rejailit logiquement sur la qualité des logements, qui a toutefois été améliorée ces dernières années par d'importants travaux de rénovation. Selon cette enquête 77% des logements sont de qualité « très bonne » ou « valable » tandis que le reste du parc immobilier nécessite d'importants travaux de rénovation. Dans 5% des cas, il s'agit de travaux importants ou même de restructuration ou d'assainissement fondamental. L'indice de salubrité (143) est « très bon » ou « bon » pour la majorité des logements (62%) mais mauvais pour 4,9% et médiocre pour 4,6% des logements. Entre l'enquête 1994-1995 et l'enquête 2007, le pourcentage de logements considérés comme « bons » ou « très bons » est passé de 46,4% à 62,0%. Des résultats similaires sont constatés au niveau de la qualité (144) mais celle-ci est toutefois très variable d'un arrondissement à l'autre. L'enquête met également en évidence que les logements habités par le propriétaire sont de meilleure qualité que ceux donnés en location.

L'enquête menée en Région wallonne donne également des indications sur la consommation d'énergie des logements et sur leurs installations de chauffage. 77% des logements sont équipés du chauffage central et c'est le mazout de chauffage qui est le combustible dominant : il concerne 57% des logements équipés d'un chauffage central, 38% d'entre eux étant équipés au gaz et 5% à l'électricité. Les énergies renouvelables restent marginales. La part des logements chauffés au

142 Pour une présentation synthétique des résultats, voir CARLIER e.a. (2007). Les résultats complets de l'enquête sont publiés dans MINISTERE DE LA REGION WALLONNE (2007).

143 L'indice de salubrité est établi sur base des critères suivants : la ventilation en cuisine et en salle de bain, la présence ou non d'humidité dans les pièces, l'état de l'installation électrique, l'étanchéité de la couverture et des murs extérieurs, la stabilité de la charpente, la qualité de l'évacuation des eaux de pluie, la qualité de la souche de cheminée, la planéité et la stabilité des planchers et la qualité des menuiseries extérieures. Voir MINISTERE DE LA REGION WALLONNE (2007), p. 80.

144 L'indice de qualité est une combinaison de l'indice de salubrité, de l'indice de confort et de l'environnement. L'indice de confort tient compte du type de chauffage, de la présence ou non de double vitrage, de la qualité de la circulation de l'air ainsi que de l'isolation thermique et acoustique tandis que l'indice d'environnement capte les nuisances extérieures.

mazout est donc plus importante en Wallonie qu'en Flandre et c'est l'inverse pour la part des logements chauffés au gaz naturel.

Les autres logements sont équipés de foyers individuels et/ou mobiles. Ces logements sont surreprésentés dans les catégories de basse consommation d'énergie, ce qui s'explique très vraisemblablement par une taille plus petite ou par le fait qu'ils ne seraient chauffés que partiellement.

Tableau 27
Consommation annuelle de gaz naturel, selon le type de chauffage
Région wallonne - 2007

	Foyers individuels	Chauffage central
1- 3000 KWh	20,3%	21,4%
3001-15000 KWh	30,6%	18,3%
15001 -27000 KWh	39,5%	28,1%
> 27.000 KWh	9,7%	32,3%
Total	100,0%	100,0%

Source CARLIER e.a. (2007).

Tableau 28
Consommation annuelle de mazout, selon le type de chauffage
Région wallonne - 2007

	Foyers individuels	Chauffage central
< 1000 litres	7,2%	4,7%
1001-2000 litres	53,0%	29,0%
2001-3000 litres	30,5%	41,4%
3001- 4500 litres	6,7%	17,4%
> 4500 litres	2,7%	7,5%
Total	100,0%	100,0%

Source CARLIER e.a. (2007).

La consommation annuelle est plus élevée chez les propriétaires que chez les locataires et l'étude établit une corrélation entre niveau de vie et consommation d'énergie : la seconde augmente avec le premier. Il ne faut toutefois pas perdre de vue que cette relation passe par la taille du logement et que c'est celle-ci qui détermine principalement la consommation d'énergie.

Pour les ménages disposant d'un chauffage central, l'enquête révèle que dans près de 60% des cas l'âge de la chaudière est inférieur à 15 ans. Un quart des chaudières sont récentes (moins de 5 ans).

L'isolation des toitures et des murs est peu performante. Il n'y a que 10% des maisons qui ont sous la toiture une épaisseur d'isolant supérieure à 12 centimètres, ce qui est relativement faible et moins de 30% des maisons ont des murs extérieurs totalement isolés. Par contre, 80% des logements disposent de vitrages isolants, mais on ne connaît pas la proportion de logements qui sont entièrement équipés de vitrages isolants.

1.1.4. Région de Bruxelles-capitale

DE CONINCK et VERBEECK (2005) ont actualisé les données du recensement de 2001 pour obtenir une vue plus récente (2005) du parc immobilier bruxellois. Nous nous limiterons, comme dans le cas des deux autres Régions, aux informations les plus pertinentes.

Tableau 29
Importance relative des différents types de chauffage
Région de Bruxelles-Capitale, 2005

	Tous les logements	Logements avec chauffage central
Mazout	27,8%	34,2%
Charbon	0,8%	0,0%
Gaz naturel	61,6%	58,8%
Butane/propane	0,7%	0,4%
Electricité	3,8%	2,4%
Bois	0,1%	0,0%
Pompe à chaleur	0,1%	0,1%
Autres et non-réponses	5,0%	4,0%
Total	100,0%	100,0%

Source : DE CONINCK et VERBEECK (2005).

Comme en Flandre, c'est le gaz naturel qui est le mode de chauffage dominant. Le fait qu'il surclasse tous les autres modes de chauffage s'explique évidemment par le fait que la région est une zone urbaine. On notera également la faible part des énergies alternatives : sur 408.882 logements, 1.423 sont équipés d'une source d'énergie alternative. Parmi ceux-ci, l'énergie solaire est prépondérante.

Le Tableau 30 indique dans quelles mesures les habitations sont isolées.

Tableau 30
Mesures d'isolation
Région de Bruxelles-Capitale – 2005

	Non	Inconnu	Oui
Double vitrage	34,1%	6,4%	59,4%
Dont complet			20,0%
Isolation du toit	18,0%	50,9%	31,1%
Isolation de la façade	29,4%	55,2%	15,4%
Isolation des conduites	19,2%	56,7%	24,1%

Source : DE CONINCK et VERBEECK (2005).

Le nombre de personnes qui ne sont pas au courant de l'état d'isolation de leur habitation est très élevé et cela amoindrit évidemment la portée des résultats. Ceci peut se comprendre du fait de la part élevée de locataires qui, dans un immeuble à plusieurs appartements, ne connaissent pas l'état d'isolation des murs et des toits. 60% des habitations seulement sont équipées de double vitrage, dont un tiers le sont complètement.

1.1.5. Qu'en retenir ?

Le parc immobilier belge est assez ancien : plus d'un tiers des logements sont antérieurs à 1945 et un tiers seulement est postérieur à 1991. C'est à Bruxelles et en Wallonie que les logements sont les plus anciens et en Flandre qu'ils le sont le moins. L'ancienneté du parc immobilier rend son degré d'isolation largement tributaire des travaux de rénovation. Ceci vaut tant pour l'explication de son état actuel que pour la mise en œuvre des politiques d'économie d'énergie dans le secteur résidentiel. Le gaz naturel est le mode de chauffage dominant en Flandre et à Bruxelles tandis que le mazout est dominant en Wallonie, ce qui peut s'expliquer par la plus grande disparité de l'habitat au sud du pays et par des degrés différents de développement du réseau de distribution de gaz.

Pour ce qui concerne le degré d'isolation des habitations, le double vitrage est largement répandu mais l'isolation des murs et des sols est rare. L'isolation des toits est assez répandue en Flandre.

1.2. Contribution aux émissions de CO₂

Les émissions de CO₂ ont augmenté de 5% depuis 1990 dans le secteur résidentiel, principalement du fait de l'extension du parc immobilier. Les émissions provenant des chauffages au gaz ont augmenté de 34 à 46% de l'ensemble, avec un déclin correspond des émissions provenant de chauffage à combustible liquide ou solide. Ceci peut s'expliquer par un accroissement de la part des logements chauffés au gaz naturel : ainsi qu'indiqué ci-dessus, une telle évolution a été constatée principalement en Flandre.

2. Fiscalité de l'habitat, aides directes et environnement

2.1. La fiscalité des consommations d'énergie

Le régime fiscal des différents vecteurs énergétiques a déjà été examiné au chapitre 2. Pour ce qui concerne le résidentiel, il s'agit du mazout de chauffage, de l'électricité et du gaz, qui sont tous trois soumis à la cotisation sur l'énergie. Il n'existe cependant pas d'autre imposition spécifique sur le mazout de chauffage, à part la redevance de contrôle, ni sur le gaz naturel et l'électricité. La taxation des différentes sources d'énergie est donc largement inférieure aux coûts externes qu'elles génèrent. La moindre imposition ne se traduit cependant pas nécessairement par des prix moins élevés comparés aux autres pays : si ceci est bien le cas pour le mazout de chauffage, ce ne l'est pas pour le gaz et l'électricité.

2.2. La fiscalité immobilière

PRINCIPES

Dans son rapport de 1997, le Conseil supérieur des Finances notait déjà, à propos de la fiscalité immobilière, son « *émiettement entre différents impôts et différents niveaux de pouvoir* » et le « *sort particulier de la maison d'habitation* » (145).

La pluralité des impositions reste de rigueur.

- Sans entrer dans les détails, rappelons à ce sujet que l'acquisition d'un immeuble donne lieu au paiement des droits d'enregistrement ou de la TVA, ou encore des droits de succession si l'immeuble est acquis par héritage. L'acquisition donne également droit à des incitations fiscales, sur lesquelles nous reviendrons, lorsqu'elle se fait par emprunt.
- La détention d'un immeuble implique le paiement du précompte immobilier en ce compris les additionnels prélevés pour les pouvoirs locaux.
- S'il s'agit de la maison d'habitation, il n'y a que très rarement imposition du revenu cadastral à l'IPP, soit parce que le revenu cadastral n'est plus reprise dans la base imposable, soit parce que l'abattement qui est octroyé sur ce revenu le couvre intégralement. De plus, lorsque le propriétaire bénéficie de la déduction pour habitation unique pour les charges de son emprunt hypothécaire, le revenu cadastral n'est plus repris dans la base imposable. Si l'immeuble est loué, un revenu imposable est établi à concurrence du loyer net de 40% de charges si l'immeuble est loué à une personne morale

ou affecté par le locataire à l'exercice d'une activité professionnelle et sur base de 140% du RC indexé dans les autres cas.

- La vente d'un immeuble ne donne lieu à taxation des plus-values que si celle-ci s'opère dans une période relativement proche de l'achat.

Ces différentes impositions peuvent être rassemblées dans un indicateur d'imposition effective et comparées à l'imposition des autres actifs patrimoniaux : il apparaît alors que l'investissement dans la maison d'habitation est moins imposé qu'un placement à long terme sans risque mais que l'investissement dans l'immobilier de rapport est plus imposé que celui-ci (146).

Chacun de ces impôts remplit une fonction spécifique. A l'impôt des personnes physiques, la base imposable devrait correspondre à la capacité contributive et donc prendre en compte l'ensemble des revenus. Le précompte immobilier doit normalement capter la valeur des services publics locaux : il est d'ailleurs perçu essentiellement au profit des pouvoirs locaux. L'assujettissement à la TVA des acquisitions à l'état neuf fait également partie du système général de cet impôt et les droits d'enregistrement sont la concrétisation d'une longue tradition d'imposition des transactions.

La répartition des compétences de fiscalité immobilière s'est quelque peu clarifiée depuis 1997. Les régions sont maintenant pleinement compétentes pour les droits d'enregistrement et le précompte immobilier, sauf qu'elles ne peuvent modifier le revenu cadastral mais elles peuvent asséoir le précompte immobilier sur une autre base. L'Etat fédéral reste compétent pour l'imposition des revenus et pour les incitations fiscales, bien que depuis la réforme institutionnelle de 2001, rien n'empêche les Régions de créer leurs propres incitations fiscales, la politique du logement faisant partie de leurs compétences matérielles.

Il y a en Belgique une longue tradition d'incitations fiscales en faveur de l'accession à la propriété et celles-ci ont assurément contribué à ce qu'il y ait un pourcentage élevé de propriétaires. L'examen de l'efficacité de ces incitations fiscales n'est pas l'objet de ce rapport et a fait l'objet d'un rapport antérieur (147).

Les travaux de rénovation bénéficient d'un taux réduit de TVA si l'immeuble a plus de cinq ans d'âge. Si un emprunt hypothécaire est contracté, celui-ci bénéficie des incitations fiscales au même titre que pour l'acquisition d'un immeuble.

APPRECIATION

Globalement, **la fiscalité immobilière ne prend pas en compte les facteurs environnementaux**. Ceci est en soi normal pour des impôts qui ont leur logique propre. On conçoit mal que la base de taxation à la TVA des constructions ou acquisitions à l'état neuf soit modulée des performances environnementales. De même, à l'exclusion du précompte immobilier, l'imposition des revenus doit continuer à s'appuyer sur le principe de la capacité contributive. La modulation des revenus ou des charges en fonction des critères environnementaux ne peut être la règle et ne peut au plus se concevoir que comme une exception, si aucun instrument n'est possible pour prendre en compte les critères environnementaux.

La question se pose différemment pour les incitations fiscales : celles-ci ne font pas partie du système général de l'impôt et sont là pour traduire des priorités politiques. Dans ce cadre, on peut très bien concevoir que l'objectif environnemental soit pris en compte, à titre principal ou comme objectif accessoire d'une autre politique. De plus, il peut y avoir conflit d'objectifs : ainsi, encourager à construire à l'extérieur des agglomérations n'est pas la solution la plus adéquate du point de vue environnemental.

146 Voir à ce sujet VALENDUC (2003) et CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2007).

147 Voir CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2002).

Ni l'ancien ni le nouveau régime des emprunts hypothécaires ne prennent en compte des facteurs environnementaux dans les modalités de définition de l'avantage. Des sommes importantes sont donc consacrées à encourager l'accession à la propriété, sans donner aucun bonus/malus en fonction des performances de l'immeuble en matière d'isolation.

Cet objectif est rencontré par des mesures supplémentaires, qui vont être décrites ci-après.

Le choix d'instruments fiscaux séparés peut se défendre sur base du principe qu'il peut être inefficace de donner à un même instrument plusieurs objectifs. Il n'en reste pas moins vrai qu'indépendamment de l'efficacité environnementale des incitants fiscaux spécifiques, cette option revient à gonfler le coût budgétaire des dépenses fiscales et que la même combinaison d'objectifs pourrait être atteinte à moindre frais.

2.3. Les incitants fiscaux spécifiques

2.3.1. La réduction d'impôt pour les dépenses visant à économiser l'énergie

La réduction d'impôt pour les dépenses visant à économiser l'énergie a été introduite en 2002, lors de la réforme de l'impôt des personnes physiques et a connu depuis lors de nombreuses modifications. Celles-ci vont toutes dans le même sens : elles ont consisté à augmenter les avantages, soit en élargissant le champ d'application à de nouveaux types de dépenses, soit en augmentant les taux de la réduction d'impôt, soit en relevant les plafonds.

Dans l'état actuel de la législation, l'avantage est octroyé sous la forme d'une réduction d'impôt au taux de 40%, quel que soit le revenu du contribuable. Pour l'année 2008, les dépenses éligibles étaient les suivantes (148) :

- l'audit énergétique ;
- l'entretien d'une chaudière ;
- le remplacement d'anciennes chaudières ;
- le chauffage d'eau par énergie solaire ;
- l'installation de panneaux photovoltaïques et de tout autre dispositif de production d'énergie géothermique ;
- l'installation de double vitrage ;
- l'isolation du toit ;
- l'installation de vannes thermostatiques ou d'un thermostat d'ambiance à horloge.

La réduction d'impôt est plafonnée à 2.770 € par habitation et par an. Ce montant est porté à 3.600 € pour les dépenses relatives à l'installation de panneaux photovoltaïques (149).

D'autres modifications ont été introduites par le plan de relance

- Pour les dépenses faites dans des habitations existantes, il est désormais possible de répartir la réduction d'impôt sur trois ans lorsque le plafond annuel est dépassé. Concrètement, cela veut dire que le plafond est porté, sur base des chiffres de 2009, à 8.310 € et à 10.800 € pour l'installation de panneaux photovoltaïques, l'avantage fiscal correspondant étant octroyé par tiers sur trois ans.

148 La réduction d'impôt vaut pour les dépenses faites dans toute habitation dont le contribuable est propriétaire ou locataire. Les dépenses qui sont prises en considération au titre de frais professionnels ou pour l'octroi de la déduction pour investissement ne sont pas éligibles. Les travaux doivent être effectués par un entrepreneur enregistré.

149 Comme c'est le cas de manière générale à l'impôt des personnes physiques, ces montants sont indexés annuellement. Les chiffres cités sont ceux applicables en 2009.

- La liste des dépenses éligibles est étendue aux travaux d'isolation des murs et des sols en 2009 et en 2010.
- Pour les travaux d'isolation des toits, des murs et des sols, l'avantage peut être transformé en crédit d'impôt si la réduction d'impôt excède l'impôt dû.

Les **données statistiques** disponibles sont malheureusement limitées : on ne dispose que du montant de la réduction d'impôt effectivement octroyée, sans indication sur le montant réel des dépenses ni leur ventilation entre les différentes catégories listées ci-dessus. On peut juste suivre l'évolution du coût de la dépense fiscale et connaître sa distribution entre les différents types de ménages propriétaires.

Tableau 31
Dépenses faites en vue d'économiser l'énergie – pertes en recettes

Année des revenus	2003	2004	2005	2006	2007(**)
<i>Dépenses faites par le propriétaire</i>					
Total des réductions d'impôt (milliers €)	40 578.9	84 300.8	94 182.7	185 938.7	371 101.9
Nombre, en unités	96 762	122 926	188 551	333 414	467 241
Moyenne, en €	419	686	500	558	794
<i>Dépenses faites par le locataire</i>					
Total des réductions d'impôt (milliers €)				2 259	4 113
Nombre, en unités				8 244	13 170
Moyenne, en €				274	312
<i>Liste des dépenses éligibles et réductions d'impôt</i>					
1. Remplacement des anciennes chaudières	15%	15%	40%	40%	40%
1bis. Entretien des chaudières	NON	NON	NON	40%	40%
2. Installation d'un système de chauffage de l'eau sanitaire par recours à l'énergie solaire	15%	15%	40%	40%	40%
3. Panneaux photovoltaïques	15%	15%	40%	40%	40%
3bis. Dispositifs d'énergie géothermique	NON	NON	40%	40%	40%
4. Double vitrage	40%	40%	40%	40%	40%
5. Isolation du toit	40%	40%	40%	40%	40%
6. Vannes thermostatiques et thermostat à horloge	40%	40%	40%	40%	40%
7. Audit énergétique	40%	40%	40%	40%	40%
<i>Montant maximal, non indexé, de la réduction d'impôt, par habitation (*)</i>					
Dépenses hors rubrique 3	500	500	600/500	1 000	2 000
Rubrique 3	500	500	600/500	1 000	2 600
<i>Idem, indexé (*)</i>					
Dépenses hors rubrique 3	600	610	750/620	1 280	2 600
Rubrique 3	600	610	750/620	1 280	3 380

(*) Pour l'année 2005, le montant le plus élevé concerne les rénovations d'habitations existantes et le montant le moins élevé les constructions neuves.

(**) Les chiffres de 2008 sont provisoires et doivent être interprétés comme un maximum : la statistique fournie par l'administration fiscale comprend des doubles comptages pour les cotisations ayant fait l'objet d'une rectification.

Source : Statistiques fiscales – calculs propres.

Pour interpréter cette évolution, il faut toutefois tenir compte des nombreuses modifications législatives qui ont eu lieu pendant la période sous revue. Celles-ci sont résumées dans la partie inférieure du Tableau 31.

Le montant des réductions d'impôt octroyées est en forte croissance : il passe de 40 millions € pour l'année 2003 à 185 millions € pour l'année 2006, soit une croissance de 358% en trois ans, ce qui revient à une croissance annuelle moyenne de 66%. Compte tenu du fait que les dépenses éligibles sont plafonnées, l'essentiel de la croissance vient du nombre de contribuables utilisant l'avantage fiscal, qui est en croissance de 245% en trois ans (56% de croissance annuelle moyenne). Sur base des informations provisoires obtenues pour l'année 2007, on note une hausse de 40% du nombre de réductions d'impôts octroyées et un doublement du montant total. Le doublement des plafonds ne se traduit pas proportionnellement sur la réduction d'impôt moyenne.

On note également une forte augmentation du nombre d'utilisateurs en 2006, lorsque l'entretien des chaudières est inclus dans la liste des dépenses donnant droit à la réduction d'impôt : alors qu'il y avait une augmentation du nombre de bénéficiaires de 66.000 unités environ en 2005, l'augmentation est de 145.000 environ en 2006.

On notera aussi que les locataires n'utilisent que très marginalement cette disposition fiscale : ceci est logique vu qu'à part l'entretien des chaudières, elle vise des dépenses qui, dans un contrat de bail classique, incombent au propriétaire. Le montant moyen de la réduction d'impôt est beaucoup plus bas que pour les propriétaires, ce qui confirme que les dépenses effectuées sont moins importantes.

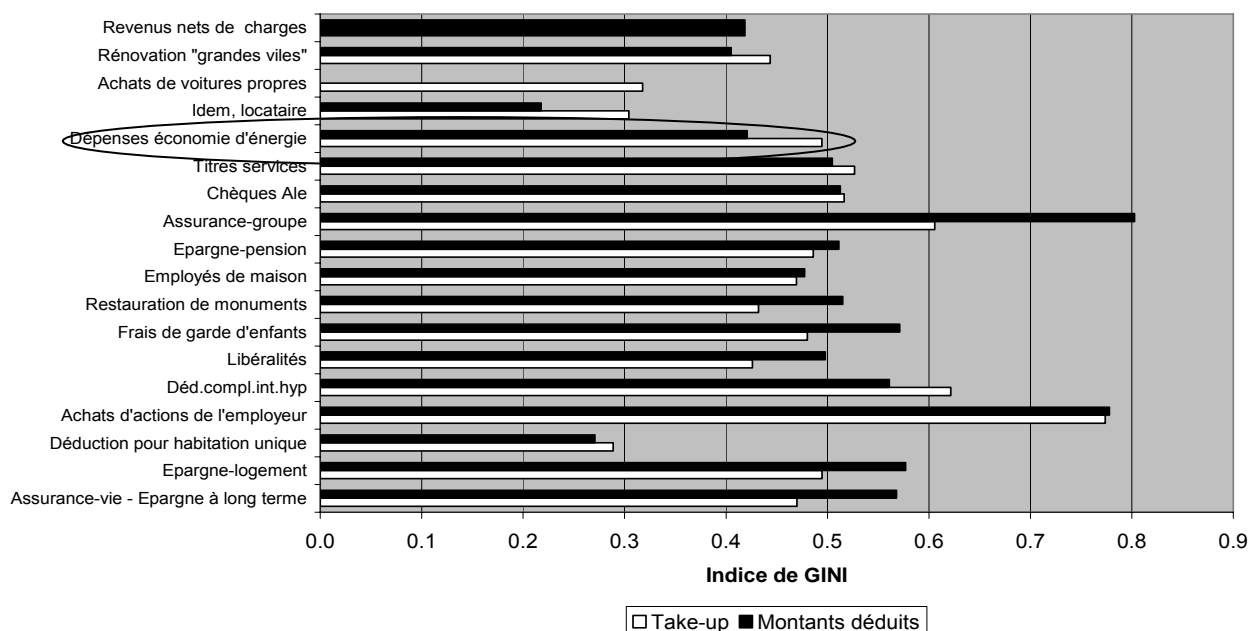
Le Graphique 34 compare la distribution des avantages résultant de cette dépense fiscale avec les autres cas de déductions ou de réductions d'impôt à l'impôt des personnes physiques (150).

On sait que dans presque tous les cas, les avantages provenant de ces dépenses fiscales sont distribués plus inégalement que les revenus imposables, du fait que les dépenses éligibles concernent des biens qui sont généralement des biens supérieurs. C'est également le cas pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie, mais dans une moindre mesure que pour les autres dépenses fiscales. La distribution du « take-up » (le pourcentage de ménages qui utilise la déduction) est assez inégalitaire mais l'octroi de la réduction d'impôt à taux fixe exerce un effet redistributif assez net.

150 Voir par exemple CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2002), pages 35 et suivantes. L'analyse de la distribution des incitations fiscales est faite ici sur base des ménages enrôlés.

Graphique 34

Distribution des dépenses donnant droit à des avantages fiscaux et des revenus imposables -2005



Les indices de GINI mesurent l'inégalité de la distribution et ont une valeur qui croît de 0 (égalité absolue) à 1 (inégalité absolue). L'indice de GINI calculé sur le « take-up » compare la distribution du nombre de ménages ayant effectué les dépenses éligibles avec la distribution de l'ensemble des contribuables, sans tenir compte du montant des réductions d'impôt octroyées. L'indice « Montants déduits » tient également compte de ces dernières.

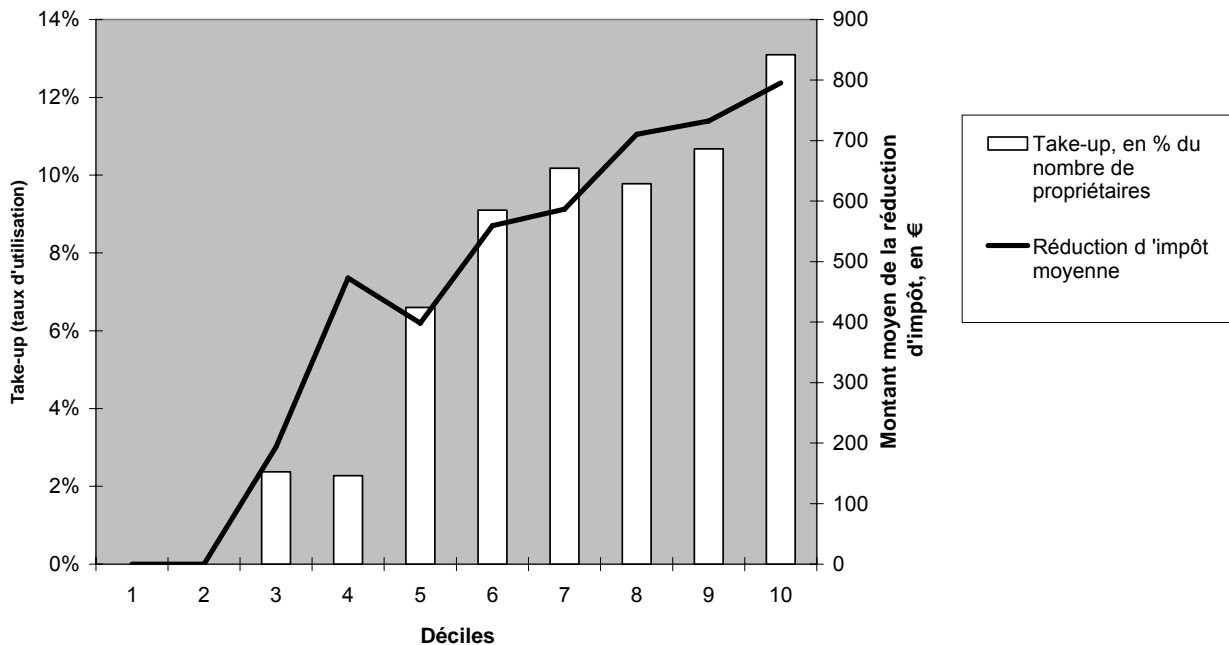
Source : Statistiques fiscales – calculs propres.

La base de données du modèle SIRE permet de faire des recherches complémentaires sur le profil des bénéficiaires de cette dépense fiscale.

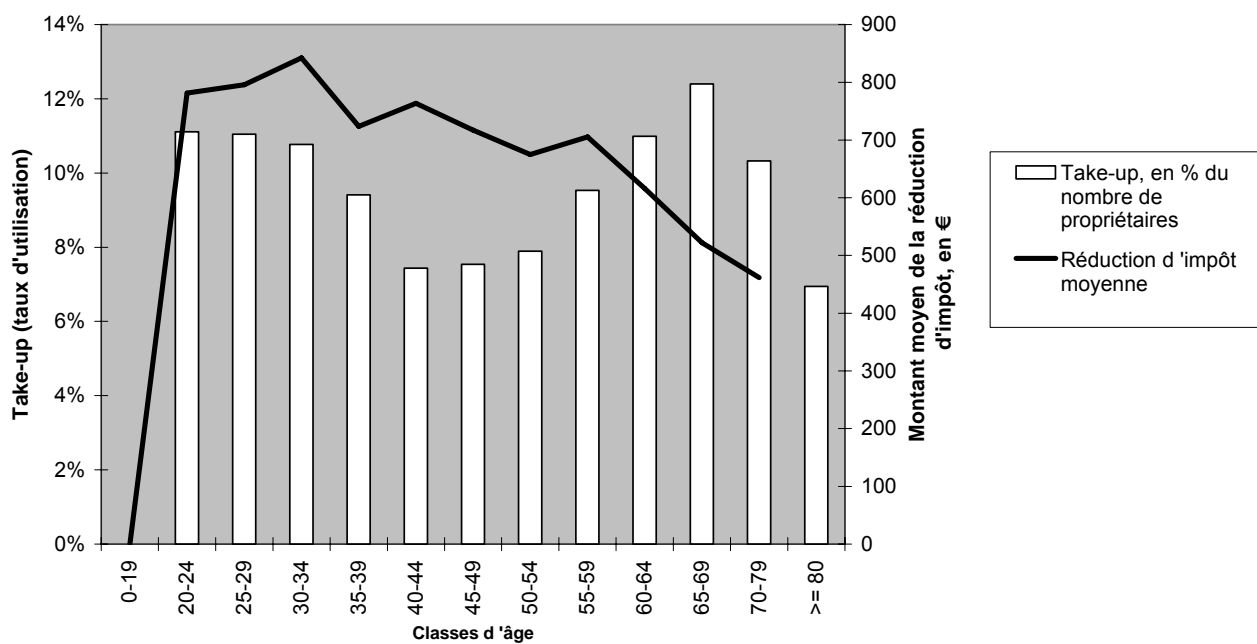
Le Graphique 35 donne la distribution du « take-up » et du montant moyen de la réduction d'impôt par décile du revenu imposable globalement. Comme pour beaucoup d'autres dépenses fiscales, le take-up progresse sur l'axe des revenus. On notera qu'il reste très faible dans la moitié inférieure de la distribution et qu'il ne dépasse 10% que pour le dixième décile. Le montant moyen de la réduction d'impôt va du simple au double entre le cinquième et le dixième décile.

Le Graphique 36 donne la distribution des mêmes variables selon les classes d'âge (151). L'utilisation de ces avantages fiscaux est déjà élevée pour les trentenaires. On note une deuxième pointe dans le take-up à l'âge de la retraite : il pourrait s'agir à ce niveau de dépenses faites dans d'autres immeubles que la maison d'habitation, vu ce qu'on sait par ailleurs de la distribution d'âge des propriétaires bailleurs. Pour les ménages de ces classes d'âge, les réductions d'impôt octroyées sont toutefois moins importantes.

151 Rappelons qu'il s'agit de l'âge de celui qui effectue les dépenses, donc dans presque tous les cas du propriétaire de l'immeuble, vu l'importance très faible des cas de réductions d'impôt octroyées à des locataires.

Graphique 35**Les réductions d'impôt pour les dépenses d'économie d'énergie, par déciles, 2006**

Source : Base de données du modèle SIRe - Service d'études SPF Finances.

Graphique 36**Les réductions d'impôt pour les dépenses d'économie d'énergie, par classes d'âge, 2006**

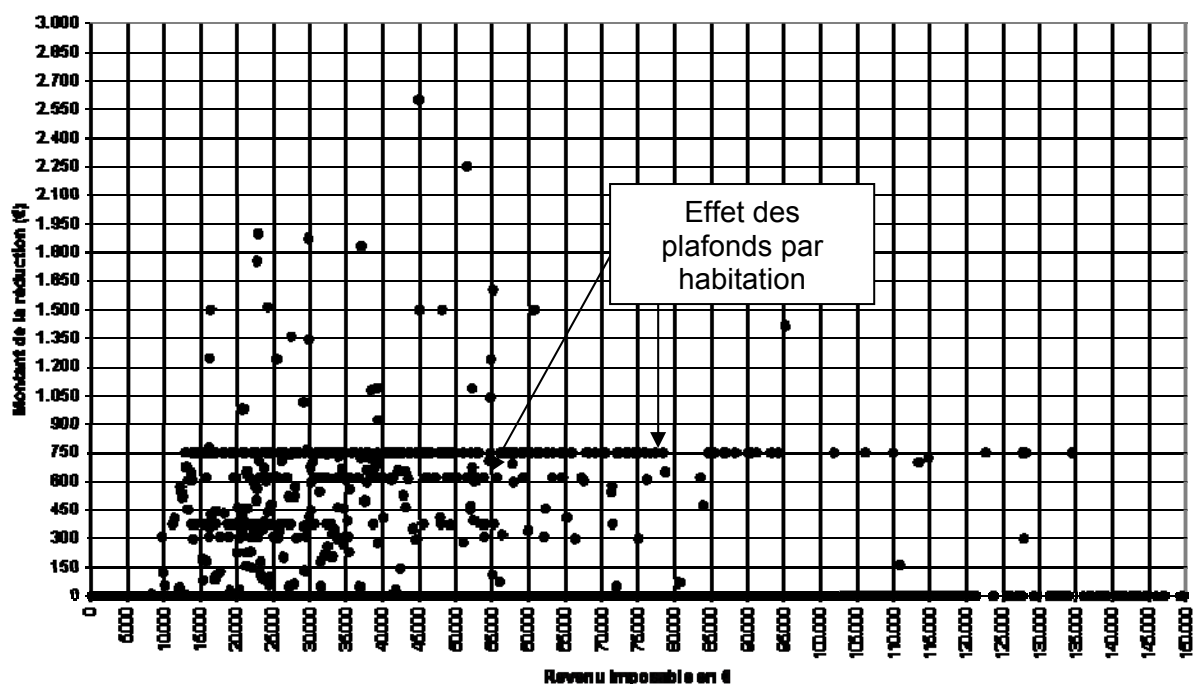
Source : Base de données du modèle SIRe - Service d'études SPF Finances.

Les deux graphiques suivants illustrent la dispersion des réductions d'impôt, sur base de l'échantillon utilisé, pour les années 2005 et 2006. Comme indiqué ci-dessus, les modifications législatives intervenues entre ces deux années sont (a) l'inclusion dans la liste des dépenses éligibles de l'entretien des chaudières (b) le relèvement du plafond de la réduction d'impôt et (c) l'unification des plafonds « rénovation » et « construction ».

On remarque d'abord une concentration des réductions d'impôt autour du (des) plafond(s), tant en 2005 qu'en 2006 (152). On notera également qu'en 2005, la concentration était plus forte autour du plafond « rénovation » qu'autour du plafond « construction ». La comparaison des deux graphiques met également en évidence l'arrivée, en 2006, d'un nombre très important de réductions de faible montant (moins de 150 €, soit moins de 600 € de dépenses). Il s'agit assurément de l'effet de l'inclusion dans la liste des dépenses éligibles de l'entretien des chaudières.

Graphique 37

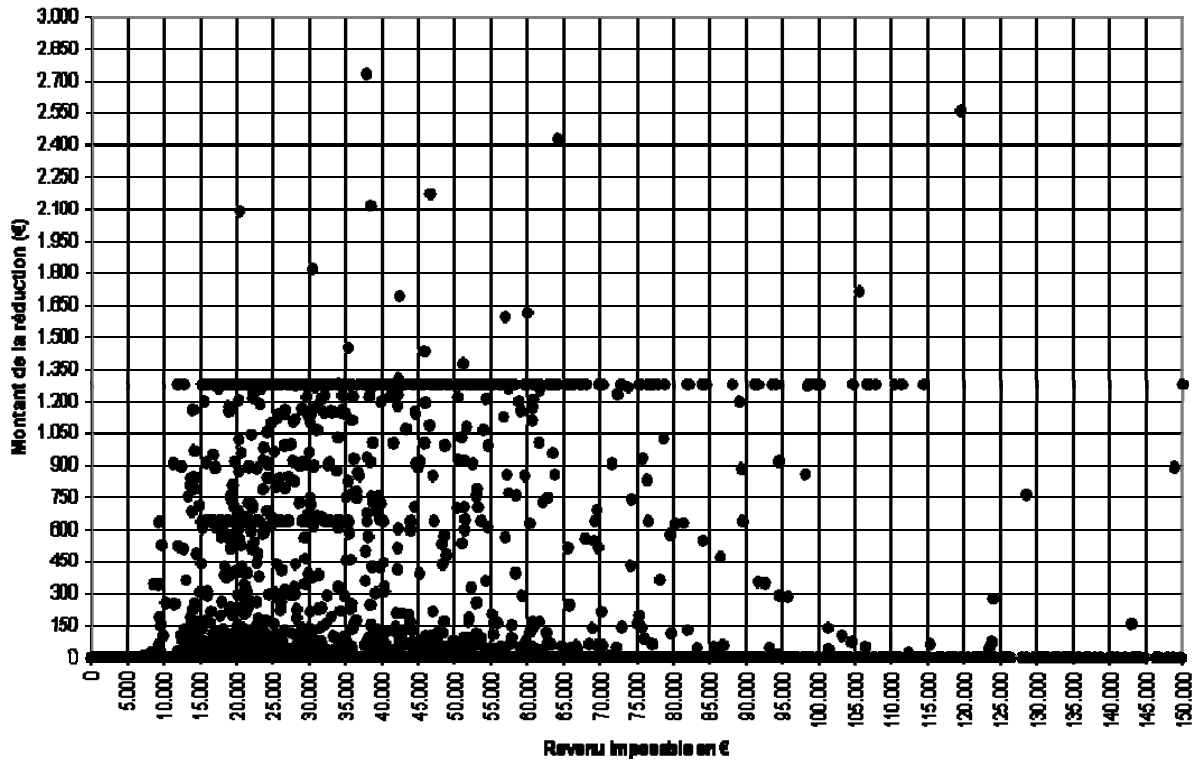
Réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie en 2006



Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

Graphique 38

Réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie en 2008



Source : base de données du modèle SIRE – Service d'Etudes SPF Finances.

2.3.2. La réduction d'impôt pour les maisons passives

Cette disposition est applicable depuis 2007 (Exercice d'imposition 2008). Les maisons passives sont des maisons extrêmement bien isolées, ce qui permet de réduire fortement la consommation d'énergie. Pour obtenir la réduction d'impôt, le propriétaire doit produire un certificat de « maison passive ». Le contribuable doit investir dans la construction, l'acquisition à l'état neuf d'une maison passive ou la rénovation d'un bien immobilier en vue de le transformer en maison passive.

La réduction d'impôt s'élève à 600 € (montant de base à indexer) par période imposable et par habitation. Elle est octroyée pendant dix périodes imposables successives. Pour l'année 2009, la réduction d'impôt s'élève à 830 €.

Le nombre de réductions d'impôt octroyées est dérisoire : d'après les renseignements recueillis lors de l'évaluation du coût budgétaire de la mesure à l'occasion de la préparation du budget 2009, il n'y aurait qu'une dizaine de maisons passives pour l'ensemble de la Belgique. Dans ces conditions, l'effet d'aubaine devrait vraisemblablement être très limité. Il est toutefois un peu tôt encore pour juger de l'efficacité de cette mesure car elle concerne des projets d'investissement d'une ampleur plus importante que les travaux qui donnent droit à la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie.

Sur base de l'analyse d'un cas-type, RENARD et DI PIETRANTONIO (2009) ont estimé le surcoût d'une maison passive par rapport à une maison de référence, de même géométrie, répondant aux normes d'isolation actuelle K55 et pourvue des équipements techniques standards. Le surcoût

initial brut (153) est estimé à 28.555 € et le surcoût total, qui tient compte du remplacement de certains équipements après 20 ans, est estimé à 33.142 €. Ceux-ci sont à comparer avec un prix initial de 192.000 € ce qui donne un surcoût initial de 15%. Au regard de celui-ci, le montant actualisé de la réduction d'impôt pour maison passive est de 7.281 €, soit un quart du surcoût initial. En ajoutant les aides directes, le total des aides publiques atteint 64% du surcoût initial.

2.4. Les aides directes

A côté des incitants fiscaux dont il vient d'être question, il existe des aides directes dont peuvent bénéficier les particuliers qui améliorent l'efficacité énergétique dans leur logement (isolation, chauffage, éclairage, appareils électroménagers) ou qui ont recours aux sources d'énergie renouvelables.

Des aides directes sont accordées par les Régions sous forme de primes. Cependant, en Flandre, les gestionnaires de réseau jouent un rôle beaucoup plus important que la Région flamande dans l'octroi de primes. Comme chaque gestionnaire de réseau décide lui-même des actions qu'il mène, le type de primes dont peut bénéficier un particulier dépend de la commune où il habite. A noter également que la Région flamande a instauré une prime destinée aux particuliers qui, ne payant pas d'impôt, ne peuvent bénéficier des incitants fiscaux. Les investissements pris en compte se limitent toutefois à ceux qui sont considérés comme prioritaires dans le « *Energierenovatieprogramma 2020* », à savoir l'isolation du toit, la pose de vitrage à haut rendement et le placement d'une chaudière à condensation, le tout uniquement dans un logement existant.

Certaines provinces et communes accordent également des primes, notamment pour l'installation d'un chauffe-eau solaire ou la pose de panneaux photovoltaïques. Ces primes ne sont pas traitées ici.

Toutes ces primes peuvent être cumulées avec les incitants fiscaux. Dans la plupart des cas, elles sont aussi cumulables entre elles.

L'annexe 6 détaille l'ensemble des primes régionales en vigueur en 2009, à l'exception de quelques primes flamandes de peu d'importance. Pour chaque prime, le montant de l'intervention est mentionné, à titre d'indication quant au caractère incitatif de la prime. Ce tableau mentionne également si la prime s'applique aux logements existants ou aux nouvelles constructions.

Il ressort de cet inventaire que **toutes les dépenses éligibles dans le cadre de la réduction d'impôt donnent aussi droit à une prime, à l'exception de l'entretien des chaudières (dans les trois Régions) et de l'installation de panneaux photovoltaïques (dans la Région flamande)**. C'est évidemment un élément dont il faut tenir compte lors de l'évaluation de l'efficacité environnementale des réductions d'impôt.

D'autre part, en ce qui concerne l'ensemble des primes, **des différences notables apparaissent entre les Régions**. En Région flamande, la plupart des primes sont réservées aux logements existants. Dans les autres régions, elles s'étendent plus souvent aux nouvelles constructions. En Région wallonne, c'est le cas pour treize primes sur vingt. Toutefois, trois de ces primes (154) sont plutôt destinées à l'industrie et au secteur tertiaire, ce qui peut fausser la comparaison. Quoi qu'il en soit, cette constatation n'est certainement pas anodine du point de vue de l'appréciation des effets d'aubaine.

153 C'est-à-dire sans déduire les économies d'économie générées.

154 Il s'agit des primes pour l'installation d'un générateur d'eau chaude à condensation, d'un aérotherme, d'un générateur d'air chaud à condensation, d'un appareil rayonnant, ou encore d'une unité de cogénération.

Des différences régionales existent également quant aux modalités financières des primes. La principale différence concerne le remboursement d'un pourcentage de la facture. Alors que la Région de Bruxelles-Capitale y a recours dans le cas d'une prime sur deux et la Région wallonne dans un cas sur quatre, cette modalité est totalement inusitée en Flandre. Pour le reste, les interventions sont forfaitaires ou proportionnelles à une quantité physique (surface, puissance, etc.). D'une façon générale, les primes paraissent moins élevées en Région flamande.

En dehors des primes, il existe aussi dans les trois régions des possibilités de **prêts à taux zéro**. Dans le cadre du Fonds de Réduction du Coût global de l'Énergie (FRCE), dont la couverture est nationale, quelques villes et communes situées principalement en Région flamande octroient à leurs habitants des prêts à taux réduit (2%) ou même à taux nul (en fonction du revenu) pour financer des travaux qui permettent de réaliser des économies d'énergie. Le montant maximal de ce genre de prêt ne peut pas dépasser 10.000 €. Par ailleurs, des prêts à 0% sont accordés en Région wallonne pour un montant maximum de 30.000 €. Et en Région de Bruxelles-Capitale, la limite est de 20.000 €.

Enfin, signalons que la production d'électricité au moyen de panneaux photovoltaïques permet de vendre des certificats verts à un prix minimum garanti pendant un certain nombre d'années. Dans le cas d'une petite installation, ces paramètres se comparent comme suit dans les trois régions : 450 €/1000kWh en Région flamande pendant 20 ans à dater de la mise en service de l'installation, 455 €/1000kWh pendant 15 ans en Région wallonne et 654 €/1000kWh pendant 10 ans en Région de Bruxelles-Capitale (155). Ce sont des éléments dont il faut tenir compte dans l'appréciation des primes.

3. Efficacité environnementale des incitants fiscaux

La réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie est devenue en quelques années une des dépenses fiscales les plus importantes parmi les déductions possibles à l'impôt des personnes physiques, après les dépenses relatives à l'épargne à long terme et à l'immobilier. Ce succès ne dispense toutefois pas d'une évaluation de l'efficacité de la mesure. Il faut hélas constater qu'en ce domaine comme dans d'autres, les études pertinentes sont beaucoup trop rares (156).

Le succès de cette dépense fiscale indique une sensibilité de la population à la problématique des économies d'énergie. Pour ce qui concerne les maisons passives, la mesure est trop récente que pour pouvoir en évaluer le succès.

L'examen des dispositions actuelles met en évidence un problème de cohérence, un problème de hiérarchisation et un problème de ciblage.

3.1. Un problème de cohérence

Le problème de cohérence concerne **le lien avec les autres dépenses fiscales relatives à l'immobilier et avec la tarification de l'énergie**. Comme indiqué ci-dessus, le législateur a choisi de superposer des couches de dépenses fiscales alors que l'objectif pourrait être atteint par une meilleure intégration : on encourage l'accession à la propriété indifféremment de l'efficacité énergétique de l'habitation, les coûts externes sont peu intégrés dans les prix du mazout de

155 Source : *Position de la Fédération Inter-Environnement Wallonie sur les mesures fiscales et autres incitants en matière d'investissements économiseurs d'énergie dans les logements*, juin 2009.

156 La Cellule de Concertation Etat-Régions en matière d'énergie (Energie Overleg Staat gewesten) a toutefois effectué un examen de l'efficacité environnementale de cette mesure. L'analyse faite ci-après s'inspire notamment du rapport final de ce groupe de travail (« *Rapport ENOVER/CONCER* » 20 octobre 2006).

chauffage, du gaz et de l'électricité puis on encourage à économiser l'énergie. Cette façon de procéder **est probablement une des façons les plus onéreuses de réduire les coûts externes**.

La Section a déjà proposé, dans le chapitre 2, une meilleure intégration des coûts externes dans le prix des différents vecteurs d'énergie, notamment pour le chauffage domestique. Même si cette option est suivie, il restera à régler un problème de hiérarchisation entre le soutien à l'accession à la propriété et celui des dépenses faites en vue d'économiser l'énergie.

3.2. Un problème de hiérarchisation

Une politique efficace sur le plan environnemental requiert que le taux d'aide provenant des incitants fiscaux – voire l'ensemble des aides publiques – soit hiérarchisé en correspondance avec les effets que les investissements correspondants apportent en terme d'amélioration de la performance technique des bâtiments.

La Section n'a malheureusement pas pu se livrer à une analyse d'ensemble, faute de disposer de l'expertise et du temps nécessaire.

3.2.1. Investissements économiseurs d'énergie et amélioration de la performance énergétique des bâtiments

L'impression générale est que **les taux de la réduction d'impôt ne sont pas hiérarchisés en fonction de l'impact des différents types d'investissement en termes d'amélioration de la performance énergétique** des bâtiments.

On dispose de plusieurs études sur la hiérarchisation des investissements en fonction des améliorations de la performance énergétique qu'ils engendrent. Ainsi, RENARD (2008) hiérarchise comme suit, pour les nouvelles habitations, les actions à entreprendre pour améliorer la performance énergétique, et donc pour limiter les émissions de CO₂ :

1. Améliorer le niveau d'isolation thermique de l'enveloppe (murs, sol, toiture)
2. Améliorer l'étanchéité de l'enveloppe
3. Utiliser un système de ventilation à double flux avec récupération de chaleur
4. Améliorer les rendements des installations techniques de chauffage et de production d'eau chaude sanitaire
5. Utiliser des systèmes de production d'énergie renouvelables.

DE CONINCK et VERBEECK (2005) ont établi une hiérarchie plus générale, qui s'applique également au bâti existant. Elle rejoint sur plusieurs points celle de RENARD (2008). C'est ainsi qu'elle privilégie l'isolation et l'étanchéité de l'enveloppe, classe ensuite la performance de la chaudière, le renforcement de l'isolation et l'installation d'une ventilation balancée avec récupération de chaleur et enfin l'installation de pompes à chaleur, de capteurs solaires ou de celles photovoltaïques.

La confrontation de cette liste, établie sur base de la littérature spécialisée, avec celles des dépenses donnant droit à la réduction d'impôt fait apparaître plusieurs incohérences :

- Parmi les actions mises en première position, on n'y trouvait, jusque fin 2008, que l'isolation du toit et la pose de double vitrage : rien n'était prévu pour l'isolation des murs et des sols. Cette lacune a été comblée, mais à titre transitoire, par le plan de relance.
- Rien n'est prévu pour les systèmes de ventilation à double flux avec récupération de chaleur.

- La plupart des actions rangées en bas de classement bénéficient par contre de réductions d'impôt.

Les mesures dont l'efficacité environnementale est la plus nette ne sont donc pas reprises dans la liste des dépenses donnant droit à la réduction d'impôt ou ne l'ont été que très tardivement.

- C'est le cas de l'isolation des murs et des sols qui était déjà recommandée dans le rapport ENOVER/CONERE de 2006 et qui ont dû attendre le récent plan de relance pour trouver un début de concrétisation. Or, 90% des habitations ont été construites avant l'introduction des normes en matière d'isolation.
- Dans son rapport le groupe de travail ENOVER/CONERE notait encore la ventilation par échangeur double flux, qui, d'après la hiérarchie indiquée ci-dessus, n'est pas encouragée alors qu'il est plus performant que bon nombre d'actions fiscalement encouragées.

La controverse récente sur le soutien excessif au photovoltaïque illustre également ce problème de hiérarchisation. Selon SPIES et BUXANT (2008), l'isolation thermique offre un rendement six fois supérieur, en termes de réduction des émissions de CO₂, à la pose de panneaux photovoltaïques. Or, c'est la seconde qui est massivement privilégiée, en Région wallonne en tout cas, si on additionne les aides directes octroyées par la Région et les aides fiscales octroyées par le pouvoir fédéral. Les avantages accordés à la filière photovoltaïque peuvent éventuellement s'expliquer par d'autres objectifs politiques, par exemple des objectifs de politique industrielle.

Ce problème de hiérarchisation est d'autant plus navrant que le législateur a inclus l'audit énergétique dans la liste des dépenses donnant droit à la réduction d'impôt : sur le plan de l'efficacité environnementale, il est regrettable de constater qu'on encourage les audits énergétiques et qu'ensuite on donne des aides fiscales d'une façon incohérente par rapport aux recommandations générales de ces mêmes audits énergétiques. On peut se retrouver dans la situation suivante: si l'audit énergétique conclut qu'il est prioritaire d'isoler les murs, le contribuable peut très bien choisir de poser des panneaux photovoltaïques sans isoler les murs, ne serait-ce qu'en raison du fait que l'avantage fiscal est alors plus important par rapport au montant investi.

Un autre problème de hiérarchisation concerne **le manque de différenciation entre les constructions neuves et les travaux de rénovation**. En effet, divers éléments comme les améliorations techniques de ces dernières années concernant le niveau d'isolation des châssis, l'application de la Directive sur la performance énergétique des bâtiments expliquent qu'aujourd'hui toute habitation neuve est censée être équipée de châssis performants, d'une bonne isolation et d'une bonne régulation de chauffage.

3.2.2. *Le cas des entretiens de chaudières*

Le cas des entretiens de chaudières est une illustration particulièrement claire de ce problème de hiérarchisation. Alors qu'ils ne sont pas considérés comme prioritaires dans la hiérarchie mentionnée ci-dessus, ils bénéficient du même avantage fiscal que d'autres actions plus efficaces sur le plan environnemental.

La frontière entre l'entretien et la réparation est particulièrement floue. Il n'existe pas de circulaire administrative qui définisse ce qu'on entend par « entretien » (157). L'entretien d'une chaudière entraîne inévitablement le remplacement des pièces défectueuses et/ou usées, ce qui s'apparente très fort à une réparation. Or, cela n'a pas de sens d'encourager fiscalement la réparation d'une ancienne chaudière, surtout quand on donne une réduction d'impôt identique pour son

157 Il existe bien une disposition législative (Arrêté royal du 6 janvier 1978) qui définit ce que doit être l'entretien d'une chaudière à mazout mais aucune référence n'est faite à cette norme, ni dans la législation fiscale, ni dans les circulaires administratives.

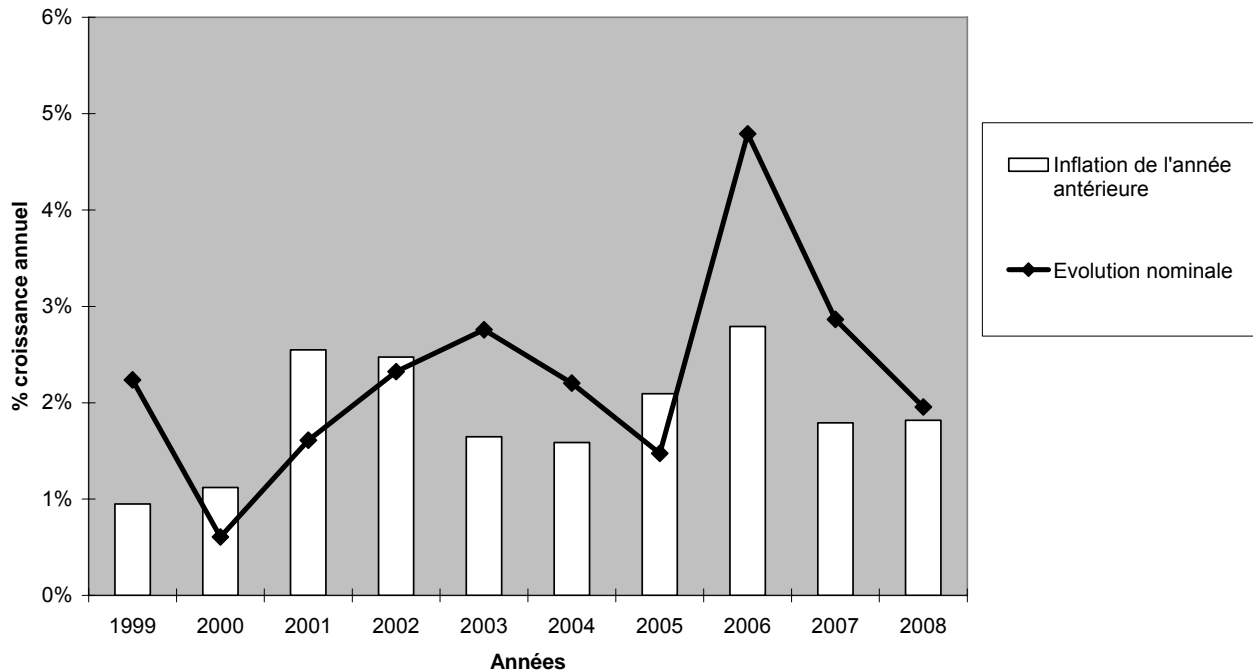
remplacement. Cela revient à encourager une chose et son contraire, ce qui est un gaspillage de fonds publics. Le gaspillage est également environnemental, surtout quand on sait que l'âge moyen des chaudières est particulièrement élevé (16,7 ans, d'après le rapport ENOVER/CONCERE).

L'articulation avec les normes est particulièrement peu cohérente. L'entretien des chaudières à mazout est obligatoire depuis longtemps et l'entretien des chaudières au gaz est obligatoire en Flandre depuis cette année. La Directive 2002/91/CE sur la performance énergétique des bâtiments impose aux Etats membres de mettre en place une inspection régulière des chaudières. De plus, en cas de sinistre, la plupart des compagnies d'assurance refuseront d'indemniser sans la preuve de l'entretien de la chaudière. Le législateur en est donc arrivé à inciter les ménages à faire ce qui est (quasi) obligatoire, ce qui est intrinsèquement un contresens.

Le gaspillage de fonds publics est donc évident. On ne dispose pas de données statistiques précises sur son ampleur mais les données statistiques disponibles confirment l'apparition, en 2006, d'un nombre important de réductions d'impôt de faible montant.

A ce gaspillage s'ajoute le risque que l'avantage fiscal soit repris au moins partiellement par le producteur sous forme d'une majoration du prix hors taxe. Ce risque est assez probable dans un secteur où il y a une raréfaction de la main-d'œuvre. La plus forte hausse de prix, tant en nominal qu'en réel, a précisément lieu en 2006, quand l'avantage fiscal fut introduit. Sur les sept années précédant l'octroi de l'avantage fiscal, la hausse annuelle moyenne est de 1,9% ; soit moins que l'inflation (2%). En 2006, les prix croissent de 4,8%, ce qui correspond à une hausse réelle de 3% par rapport à l'inflation de l'année et de 2% par rapport à l'inflation de l'année antérieure (158).

158 Sur le Graphique 39, nous avons repris le taux d'inflation de l'année antérieure. L'analyse de la série mensuelle fait en effet apparaître une hausse des prix au mois de janvier de chaque année, qui doit logiquement être l'adaptation à l'inflation de l'année antérieure.

Graphique 39**Evolution du prix des entretiens de chaudières**

Source : SPF Economie – calculs propres.

3.2.3. Le cas des maisons passives

Investir dans une maison passive est, à l'inverse du cas des entretiens de chaudière, un exemple d'investissement qui a un effet très important sur l'amélioration de la performance énergétique de l'habitation. RENARD et DI PIETRANTONIO (2009) ont examiné la rentabilité d'un tel investissement avant et après aides publiques. Sur base d'un scénario d'évolution des prix de l'énergie repris dans des perspectives établies par la Commission européenne, ils concluent d'abord que, sur une période de 40 ans, la réduction des consommations d'énergie fait mieux qu'amortir le surcoût qu'il y a à rendre une maison passive : à long terme, l'investissement est donc rentable avant aides publiques. Les aides publiques, en ce compris l'incitant fiscal spécifique, font passer son taux de rendement interne de 6,4 à 8,7. Ces résultats sont évidemment sensibles aux prix de l'énergie : plus ceux-ci augmentent, plus élevé sera le taux de rendement interne de l'investissement avant aides publiques. Les auteurs notent que celui-ci est positif même dans le cas-limite d'une stabilisation des prix de l'énergie sur les quarante prochaines années.

On peut tirer de cette analyse deux conclusions opposées :

- D'une part, en incitant à investir dans une maison passive, le législateur a bien sélectionné un investissement qui a un effet important sur l'amélioration de la performance énergétique.
- Mais d'autre part la rentabilité privée (hors aides publiques) de cet investissement sur le long terme est en fait telle qu'il n'a pas besoin d'incitants : il est rentable par lui-même, sur la seule base des économies faites sur la facture énergétique.

3.3. *Un problème de ciblage*

Les analyses qui viennent d'être faites montrent clairement la nécessité de mieux cibler les aides. Deux situations devraient être évitées.

La première est celle des dépenses dont l'effet sur l'amélioration de la performance énergétique des habitations est marginal. Le fondement d'une aide publique n'est pas établi dans de telles circonstances.

Mais à l'autre extrémité de l'échelle, il n'y a pas non plus de fondement à une aide publique qui accroît la rentabilité d'un investissement qui est déjà rentable hors aides publiques, même s'il a un effet très net d'amélioration de la performance énergétique. C'est précisément cet effet qui le rend rentable à lui seul. Dans de tels cas, les pouvoirs publics devraient concentrer leurs efforts sur des campagnes d'information et sur l'octroi de facilités d'emprunt pour les ménages à bas revenus dans le but de rendre les investissements économiseurs d'énergie plus accessibles à ceux-ci.

Les aides publiques devraient donc être ciblées sur les investissements qui cumulent les caractéristiques suivantes

- entraîner une amélioration substantielle de la performance énergétique des habitations,
- ne pas être rentable en l'absence d'aides publiques, par le seul effet de l'amélioration de la performance énergétique,
- être rentable socialement, en tenant compte de l'effet de l'investissement en termes de réduction des coûts externes.

4. Propositions de réforme

Les propositions de réforme formulées ici s'articulent sur celles faites en matière de taxation de l'énergie. La Section considère ***qu'il faut d'abord intégrer les coûts externes dans la tarification des différents vecteurs énergétiques***, en traitant par des interventions forfaitaires (c'est-à-dire non liées aux consommations d'énergie) les effets indésirables sur la distribution des revenus. En intégrant les coûts externes dans les prix, la fiscalité donne déjà le signal approprié au contribuable pour réduire sa consommation d'énergie. Les mesures incitatives viennent alors compléter cette orientation. L'intégration des coûts externes proposée au chapitre 2 a des conséquences importantes sur l'opportunité des politiques incitatives : en augmentant le prix de l'énergie, elle ***accroît la rentabilité privée des dépenses et investissements faits en vue d'économiser l'énergie et diminue donc la nécessité d'aides publiques***.

Comme dans le cas des propositions de réforme émises pour le transport, celles faites ci-dessous constituent un tout.

4.1. *Articulation entre les normes et l'instrument fiscal*

4.1.1. *Poursuivre la politique de normes pour les nouvelles constructions*

Les nouvelles constructions doivent obéir à des normes d'isolation qui sont édictées par les Régions. Celles-ci doivent être conformes à la Directive 2002/91/CE sur la performance énergétique des bâtiments, qui fixe des exigences minimales en cette matière pour les bâtiments neufs et pour les rénovations portant sur des bâtiments de plus de 1.000 m². Cette directive rend également la certification énergétique obligatoire lors de la construction, la vente ou la location et impose de mettre en place une inspection des chaudières et des systèmes de climatisation.

Dans sa récente évaluation de la politique environnementale de la Belgique, l'OCDE note que les trois Régions progressent dans la direction souhaitée, ce qu'elle estime approprié : « *Il s'agit là d'un domaine essentiel pour la Belgique, car ses bâtiments accusent souvent une performance énergétique médiocre* » (159).

La Section considère que, pour les constructions et les rénovations importantes, il faut poursuivre dans cette orientation politique. Ces normes fixent un plancher, ce qui leur confère une certaine efficacité statique. L'intégration des coûts externes proposée au chapitre 2 y ajoute une efficacité dynamique, puisqu'elle instaure un signal-prix en faveur des économies d'énergie supplémentaires.

Ce policy-mix combinant les normes et l'intégration des coûts externes ne peut fonctionner correctement que si l'application des normes est contrôlée et que si le signal-prix est général. Sur le second point, la Section a indiqué que les compensations pour les bas revenus ne devaient pas enlever le signal-prix : seul l'effet de niveau sur la facture énergétique est compensé, l'effet à la marge est maintenu. Sur le premier point, le rapport OCDE (2007) pointait un respect insuffisant des normes, ce qu'il conviendrait d'améliorer.

4.1.2. *Le certificat énergétique et l'audit énergétique : des outils fondamentaux d'information*

Depuis janvier 2009, chaque bâtiment doit théoriquement lors de sa vente ou de sa mise en location posséder son **certificat énergétique** (160). Ce document officiel renseigne la performance énergétique du bâtiment et donne un label de A (très bonne performance) à E (très mauvaise performance).

Ce certificat est à distinguer de **l'audit énergétique**, dont il a été signalé ci-dessus que la réalisation donne droit à des primes régionales et à la réduction d'impôt pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie (161). Cet audit est beaucoup plus complet que le certificat énergétique puisqu'il établit un rapport qui détaille notamment les travaux à effectuer, l'ordre dans lequel ils doivent l'être, leur coût et les économies d'énergie attendues. L'auditeur utilise pour ce faire un logiciel, qui est identique dans les trois Régions.

La Section propose **de rendre le certificat énergétique et l'audit énergétique obligatoires pour toutes les transactions immobilières sur le marché secondaire**. Concrètement, lors de la vente d'un immeuble, un certificat énergétique et un rapport d'audit énergétique devront être produits et annexés au contrat de vente. Les ventes se faisant devant notaire, il est particulièrement facile de vérifier que l'obligation a été remplie (162).

Ces mesures auront des effets importants, voire fondamentaux en termes de diffusion d'information.

- Dès lors que la performance énergétique des immeubles -mis en vente est connue, cela devrait amener à une décote, sur le marché, des immeubles à faible performance

159 Voir OCDE (2007), p. 140.

160 Les délais d'implémentation de cette norme diffèrent selon les Régions. Elle est applicable en Flandre, depuis 2008, à tous les bâtiments privés vendus ou loués. En Wallonie, il est prévu d'implémenter la certification énergétique pour les ventes de maisons unifamiliales en juin 2010. En Région de Bruxelles-Capitale, il est prévu d'appliquer la certification énergétique en 2010 en cas de vente ou de location de bâtiments.

161 Le coût moyen d'un audit oscille entre 500 et 1.000 € TVAC, le principal critère étant la complexité de l'habitation. Compte tenu de la déduction fiscale et de la prime, l'audit est subventionné à 100% dans les régions wallonne et de Bruxelles-Capitale s'il n'excède pas 600 €.

162 Il serait uniquement demandé au notaire de vérifier que la certification et l'audit énergétique ont été réalisés dans les formes requises, comme lorsque pour la création d'une société, il est demandé au notaire de vérifier que le plan financier a été réalisé.

énergétique ce qui inciterait les propriétaires à effectuer des travaux améliorant cette performance, pour mieux rentabiliser leur bien.

- L'audit énergétique informant les parties contractantes sur les travaux à réaliser pour améliorer la performance énergétique, il leur permet d'estimer le coût de ces travaux. La certification et l'audit permettent en fait d'informer correctement les parties contractantes, ce qui donnera davantage d'objectivité à la décote des biens à faible performance.
- Dès lors que l'audit énergétique inclut en effet un ordre de priorité des travaux à effectuer, il permet de hiérarchiser les aides fiscales et directes en fonction de la performance énergétique de l'habitation.

La production du **certificat énergétique** devrait être requise pour **les contrats de bail**, pour toucher également l'immobilier locatif et assurer que les conséquences positives décrites ci-dessus pour le marché acquisitif soient également présentes sur le marché locatif. Le bail devant être enregistré, il sera aisé pour l'administration de vérifier que le certificat énergétique a été annexé. La production de l'audit énergétique n'est pas nécessaire dès lors que la plupart des investissements économiseurs d'énergie sont de la seule responsabilité du bailleur.

Il convient de veiller à ce que cette nouvelle réglementation ne soit pas captée par les auditeurs sous forme de hausse de prix. Un marché concurrentiel et une offre suffisante permettraient d'éviter cet effet.

Ces normes renforcent l'effet de l'intégration des coûts externes : à l'installation d'un signal-prix sur l'utilisation de l'énergie s'ajoute une action des pouvoirs publics pour assurer sur le marché immobilier une meilleure diffusion de l'information sur la performance énergétique des habitations et sur les actions à entreprendre pour l'améliorer. Une fois l'information disponible, celle-ci doit logiquement se répercuter dans les prix des transactions et donner aux acheteurs, vendeurs, bailleurs et preneurs un nouveau signal-prix en faveur de l'intégration des coûts externes.

Ces propositions ne concernent pas le logement social pour lequel il n'y a pas de marché comme pour le logement privé. Dans ce domaine, qui est de compétence régionale, les normes et le financement sont l'instrument le plus adéquat.

4.1.3. Cibler les dispositions incitatives sur les rénovations d'habitations existantes

La Section ayant choisi de privilégier les normes pour les nouvelles habitations, elle recommande logiquement de n'octroyer d'incitations fiscales que pour les travaux de rénovation d'habitations existantes. Comme indiqué ci-dessus, il n'y pas de raison de donner un avantage fiscal, en cas de construction, pour des équipements que les normes rendent obligatoires, tels le double vitrage ou encore les vannes thermostatiques.

4.2. Faut-il moduler le régime de base de la fiscalité de l'habitat ?

Comme indiqué ci-dessus, les différents éléments de la fiscalité immobilière poursuivent leur logique propre. Au vu de la responsabilité du secteur résidentiel dans les émissions de CO₂, on peut être tenté d'insérer dans le régime général de la fiscalité immobilière des dispositions du type « bonus/malus » qui viseraient une intégration des coûts externes.

L'opportunité d'une telle modulation doit être appréciée en tenant compte des réformes qui sont déjà proposées : intégration des coûts externes dans les prix et diffusion sur le marché de l'information sur la performance énergétique des bâtiments. Le paquet proposé ne peut aboutir à

multiplier les canaux de prise en compte des coûts externes au point de créer des doubles impositions.

Pour ce qui concerne l'imposition des revenus immobiliers, la Section considère qu'il faut garder le principe de la capacité contributive et qu'il n'est donc **pas opportun de moduler les revenus ou les charges en fonction de l'efficacité énergétique des bâtiments**. Une telle modulation entraînerait d'abord une confusion d'objectifs : dans un système fiscal cohérent, les modalités de détermination de la base imposable doivent avoir pour objectif premier, sinon unique, d'instaurer l'équité horizontale. De plus, une telle modulation s'appliquerait inévitablement au parc immobilier existant et, sauf entrée en vigueur décalée dans le temps, pénaliserait des personnes qui n'ont pas eu le temps de faire les travaux d'amélioration nécessaire.

Une **modulation du précompte immobilier est une option particulièrement délicate**. Les taux sont une compétence des Régions et des pouvoirs locaux. Pour ce qui concerne la base imposable, la Section estime qu'il n'est pas opportun d'essayer de tenir compte des coûts environnementaux dans un système vicié par l'obsolescence des bases imposables. Dans le cadre d'une révision des bases imposables, donner plus d'importance aux éléments qui déterminent l'efficacité énergétique d'une habitation reviendrait à introduire un troisième signal-prix. En attendant une telle révision, il est **particulièrement opportun d'éviter que des investissements améliorant la performance énergétique ne se traduisent dans une majoration du revenu cadastral**.

Une autre possibilité consisterait à introduire une modulation des **droits d'enregistrement** en fonction de la performance énergétique. Dès lors que ceux-ci sont une taxe sur l'acquisition d'un bien existant, la Section n'est pas en faveur de cette option. Une telle mesure se superposerait aux effets des certifications et exigences d'audit énergétique, lesquelles auront logiquement pour effet de réduire la valeur des habitations mal isolées ou énergivores et d'accroître la valeur des habitations bien isolées.

Pour ce qui concerne les incitants fiscaux liés aux emprunts hypothécaires, la Section a déjà proposé ci-dessus de les conditionner à la production d'un audit énergétique. On peut envisager que sur base de cet audit, un bonus soit octroyé si les investissements les plus efficaces sur le plan environnemental sont effectués. La Section écarte toutefois cette option et préfère traiter cette question par de nouvelles modalités d'octroi des incitants fiscaux spécifiques.

4.3. Revoir les incitants fiscaux spécifiques, limités aux travaux de rénovation

Une fois admis que seuls les travaux dans des logements déjà existants peuvent éventuellement faire l'objet d'incitants fiscaux en vue de l'amélioration de leur performance énergétique, il reste à définir les conditions que doivent remplir ces incitants pour être à la fois efficaces du point de vue environnemental et efficaces en termes d'utilisation des ressources budgétaires.

La Section prend pour principe que des incitants fiscaux ne sont justifiés que dans la mesure où ils provoquent la réalisation de dépenses souhaitables du point de vue collectif mais qui n'auraient pas eu lieu en leur absence.

4.3.1. Supposons l'information parfaite et la rationalité des individus...

Dans un cadre théorique où les ménages sont sensés être bien informés et se comporter comme autant d'« homo economicus » faisant leurs calculs financiers, cela revient à dire que les incitants en question doivent amener les ménages à prendre en compte, dans leurs décisions, l'externalité que constitue le prix du carbone, moyennant quoi l'investissement en question acquiert une rentabilité qui justifie la dépense.

La Section a recommandé, au chapitre 2, d'intégrer ce prix du carbone dans les accises sur les combustibles et sur l'électricité. Une fois cette intégration réalisée, les incitants seront théoriquement superflus. D'ici là, les incitants éventuels devraient logiquement être conçus en fonction de l'impact sur les émissions de CO₂ des différents investissements. Fondamentalement, il s'agit de diminuer le coût privé de la tonne de CO₂ évitée. Cela dit, ces incitants éventuels ne doivent pas nécessairement couvrir tout le champ des investissements souhaitables. Les ressources budgétaires étant limitées, les incitants pourront ne concerner que les investissements non rentables, les autres ne nécessitant pas d'aide supplémentaire : comme indiqué ci-dessus, il est opportun de limiter l'octroi des incitants aux cas où il y a lieu de combler le manque de rentabilité privée d'investissements « rentables » du point de vue collectif.

Quels sont, concrètement, les investissements rentables et ceux qui ne le sont pas ? DE CONINCK et VERBEECK (2005) ont examiné, de façon scientifique, l'impact des divers investissements d'économie d'énergie dans le secteur résidentiel et ont effectué une évaluation économique pour la Région de Bruxelles-Capitale. Les auteurs ont examiné les cas suivants : une maison mitoyenne, une maison de maître, ainsi qu'un petit et un grand immeuble à appartements. D'une façon générale, ils en concluent qu'en ce qui concerne la rénovation - mais cela vaut aussi pour les constructions neuves -, les investissements suivants sont à la fois rentables hors aides publiques et justifiés du point de vue énergétique sur base de l'énergie primaire économisée. Il s'agit, par ordre de priorité (163) :

- Du placement, d'une part, d'une isolation suffisante et répartie de manière plus ou moins uniforme dans toutes les parties non transparentes (soit environ 15 cm dans la toiture, 6-10 cm dans la façade et dans les sols) et, d'autre part, de fenêtres avec un vitrage super-isolant et des profils à coefficient thermique amélioré. L'objectif est de parvenir, dans le cas de rénovations, à un coefficient d'isolation de l'ordre de K40 ;
- d'une bonne étanchéité à l'air et une chaudière performante.

Les investissements suivants, par contre, ne sont pas économiquement rentables hors aides publiques alors qu'ils sont justifiés du point de vue énergétique :

- le renforcement de l'isolation et l'installation d'une ventilation balancée avec récupération de la chaleur ;
- l'installation d'une pompe à chaleur, de capteurs solaires ou de cellules photovoltaïques.

La conclusion qui s'impose logiquement est de n'aider que ces derniers investissements, et de calibrer les incitants en tenant compte des primes régionales existantes.

4.3.2. *En information imparfaite : informer, et non pas compenser par des aides*

Le raisonnement qui précède repose sur l'hypothèse d'information parfaite et d'un comportement financièrement rationnel des ménages. Certains travaux mettent en question la validité de cette approche.

Ainsi, le Conseil Fédéral du Développement Durable CFDD (2003) s'est penché, dans un avis cadre, sur les obstacles à la mise en œuvre des mesures de réduction des émissions de gaz à effet de serre économiquement rentables (mesures « no regret ») (CFDD (2003)). Pour ce qui concerne les ménages, l'avis relève notamment que le cadre culturel est propice à un haut niveau de consommation énergétique : « *Une consommation énergétique est considérée comme un signe de richesse, de croissance, de bien-être, de confort et de promotion sociale. La diminution de la consommation est quant à elle encore trop souvent associée à la restriction, la pénurie, voire la*

pauvreté » (164). Un autre élément explicatif important est avancé : l'information insuffisante. « *Une information déficiente ou incorrecte sur la problématique énergétique et en particulier sur les mesures sans regret peut avoir pour effet de surévaluer l'incertitude liée à un investissement en utilisation rationnelle de l'énergie et donc décourager celui-ci* » (165).

WALLENBORN et al. (2006) considèrent quant à eux, « *D'une manière générale, il n'existe pas UNE logique d'utilisation de l'énergie ni UNE logique d'économies d'énergie. Les logiques se dessinent plutôt par secteur d'activité domestique : s'éclairer, se chauffer, cuisiner, laver le linge (...). Dans chacun de ces secteurs, les personnes font des choix et adoptent des comportements en fonction de critères et de contraintes, parmi lesquels faire des économies d'énergie ou faire des économies financières sont souvent moins importants que d'autres critères personnels* » (166). Et ces auteurs de conclure : « *Du point de vue des ménages, l'énergie est distribuée dans une série de gestes qui n'ont pas pour fonction de consommer de l'énergie mais de rendre un ensemble de services. Cet ensemble de services est disparate : il n'est généralement pas perçu sous la catégorie d'énergie (sauf si on interroge les personnes). Certains ménages ont pris l'habitude (via l'éducation notamment) de faire attention à certains usages, mais les pratiques consommatrices d'énergie sont toujours diversement réfléchies. Bien sûr les ménages savent en général que l'énergie a un coût et que sa consommation est un problème pour l'environnement. Mais l'énergie est une notion abstraite car elle n'est pas facilement associée à la multitude de gestes qui font consommer de l'énergie* » (167).

Est-il justifié d'octroyer des incitants fiscaux dès lors que les hypothèses de rationalité financière et d'information parfaites ne sont pas vérifiées ?

Ce n'est pas le rôle des pouvoirs publics que de financer l'absence de rationalité financière. Au contraire, la Section a opté pour la responsabilisation en proposant d'intégrer les coûts externes dans les prix des différents vecteurs énergétiques.

Dès lors que les agents économiques sont en situation d'information imparfaite, on pourrait concevoir que des incitants se justifieraient par le souci de sensibiliser et d'informer les ménages ou de compenser tant bien que mal les barrières qui empêchent les ménages d'effectuer certains investissements, même rentables. Toutefois, vouloir informer et sensibiliser avec des incitants ne fait, jusqu'à un certain point, que déplacer le problème, puisqu'il faut alors arriver à faire connaître les incitants (168). **La Section considère qu'il faut améliorer l'information et non pas compenser l'information imparfaite par des aides fiscales.** Concrètement, il est nettement préférable de lever ces barrières au moyen d'autres instruments, qui seraient à la fois plus efficaces et moins coûteux. Les propositions émises par la Section vont déjà dans ce sens, notamment par l'obligation de produire les certificats et audits énergétiques. Le recours à des campagnes de sensibilisation qui utiliseraient toutes les techniques de la publicité ou encore la création de « guichets de l'énergie » dans des institutions publiques (169) sont nettement préférables à des aides fiscales.

164 CFDD (2003), p. 9.

165 *Ibid.*, p. 11.

166 WALLENBORN e. a. (2006), Résumé, p. 10.

167 *Ibid.*, p. 10.

168 Selon un compte-rendu d'une enquête d'InSites Consulting réalisée pour ING Belgique, « la moitié des Belges ignorent les avantages fiscaux » (article mis en ligne le 11/8/2009 sur <http://www.lalibre.be>).

169 Ces guichets de l'énergie pourraient également être utilisés pour gérer les programmes de compensation financière des ménages à bas revenus qui sont proposés par la Section au chapitre 2.

4.3.3. Sur le plan environnemental, quelles priorités ?

La Section considère, comme indiqué ci-dessus, que les priorités doivent être établies sur base de l'efficacité environnementale. Autre chose serait d'utiliser de tels incitants non pour améliorer la performance énergétique des logements mais pour soutenir certaines filières technologiques en phase de croissance ou certains secteurs d'activité. La Section est d'avis que **la confusion entre objectifs environnementaux et industriels est préjudiciable à la crédibilité de la fiscalité environnementale.**

Concrètement, la Section recommande de **subordonner le bénéfice des incitations fiscales au respect de l'ordre de priorité recommandé par un audit énergétique.** Conditionner le bénéfice des incitants au respect des conclusions d'un audit présente au moins quatre avantages importants.

- Premièrement, les audits comblent dans une large mesure le manque d'information, qui constitue, on l'a vu, une barrière à l'investissement.
- En second lieu, l'audit préalable, s'il est utilisé adéquatement par l'administration fiscale, permet de veiller à ce que les investissements se fassent dans un certain ordre, en commençant par les plus rentables.
- Troisièmement, c'est une manière de s'assurer que les investissements réalisés sont les plus adaptés au logement en question. L'audit énergétique permet en outre de prendre en compte efficacement des problématiques connexes, comme celle des ponts thermiques.
- Enfin, il est possible de lier les modalités des incitants aux données fournies par les audits, en particulier les économies d'énergie attendues des divers investissements qui sont conseillés. Ces économies sont calculées de façon précise et sur une base standardisée par le logiciel. Ce dernier pourrait d'ailleurs être adapté de manière à ce que la consommation d'énergie et les économies correspondant aux recommandations soient présentées également en termes de CO₂ (170).

Des incitants qui s'appuieraient ainsi sur les audits auraient une efficacité environnementale maximale.

4.3.4 Incitations fiscales et contraintes de financement

Pour les ménages à bas revenus, il faut également tenir compte des contraintes de financement. Ceux-ci peuvent en effet faire face à des difficultés à financer des investissements qui sont rentables par les économies d'énergie qu'ils génèrent. Il existe dans ce cas une justification pour des aides publiques mais les instruments les plus adéquats ne sont pas nécessairement les instruments fiscaux. Des instruments tels les facilités de financement ou le tiers investisseur sont plus appropriés.

170 Cette suggestion a déjà été faite. Cf. BARTIAUX, F., e. a. (2006) et LESAGE, O., e. a. (2007), p. 13.

Annexe 1 Description des incitants fiscaux dans les pays européens

1. Les incitants fiscaux sur les Investissements des entreprises

1.1 Véhicules de société

La France a introduit une modulation de la taxe sur les véhicules de société en fonction des émissions de CO₂.

En Angleterre, la fiscalité des voitures de société a été réformée en 2002 et est maintenant basée sur les émissions de CO₂, encourageant ainsi la constitution d'un parc de voitures de société plus « propres ». Le traitement des amortissements fiscaux des voitures de société fera l'objet d'une nouvelle réforme qui entrera en vigueur en avril 2009.

- les voitures présentant un niveau d'émissions supérieur à 160g/km verront leur dotation annuelle aux amortissements limitée à 10% ;
- les voitures présentant un niveau d'émissions inférieur ou égal à 160g/km pourront effectuer une dotation annuelle aux amortissements de 20% ;
- 100% d'amortissements la première année sont déjà autorisés pour les voitures à très faible émission de CO₂. La mesure, à la base prévue jusqu'au 31 mars 2008, a été prolongée jusqu'au 31 mars 2013, avec un plafond d'émissions de CO₂ revu à la baisse et désormais fixé à 110 g/km.

Le régime fiscal anglais permet aussi l'octroi d'amortissements exceptionnels la première année pour des dépenses afférentes à des stations de réapprovisionnement en gaz.

1.2 Autres

1.2.1. Luxembourg

Les entreprises luxembourgeoises peuvent bénéficier d'une dotation spécifique aux amortissements pour tout investissement destiné à protéger l'environnement ou économiser l'énergie (171).

Parallèlement, ces mêmes entreprises établies au Luxembourg peuvent aussi bénéficier d'une majoration des pourcentages du crédit d'investissement classique si cet investissement répond aux conditions posées à l'octroi de l'amortissement accéléré (172).

171 Le coût d'acquisition ou de revient de l'investissement doit atteindre au minimum 2.400 € (hors TVA). Cette dotation aux amortissements ne peut dépasser 60% de la valeur d'acquisition ou de revient des actifs visés. L'entreprise a le choix, soit d'imputer cet amortissement sur l'année de l'investissement ou sur l'une des quatre années subséquentes, soit de répartir cette dotation spécifique de façon égale sur ces mêmes années.

172 Le crédit d'investissement "classique" permet de déduire de l'impôt des sociétés dû un montant égal à 6% de la valeur d'acquisition totale des investissements en actifs visés acquis pendant l'année. Si le montant total investi au cours d'une année dépasse 150.000 €, la déduction est limitée à 6% de la première tranche de 150.000 € et 2% du solde. Pour un crédit d'investissement majoré, les pourcentages sont respectivement de 8% et 4%.

1.2.2. France

Les incitants fiscaux prennent ici des formes diverses : mesures favorables en matière de TGAP, amortissements exceptionnels, dégressifs ou accélérés, réductions de valeur locative ou encore mécanisme de crédit d'impôt

Pour favoriser l'adoption de systèmes de management environnemental, les installations classées répondant aux critères EMAS ou ISO14001 ne sont pas soumises à la revalorisation de la Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP) en fonction de l'inflation.

Une possibilité d'amortissement exceptionnel est octroyée en faveur des équipements économiseurs d'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués avant janvier 2007. Pour ces mêmes équipements acquis ou fabriqués avant janvier 2003 et n'entrant pas dans les conditions d'octroi de l'amortissement exceptionnel, les entreprises françaises peuvent appliquer un amortissement dégressif accéléré (173).

Une autre mesure fiscale liée aux économies d'énergie est la réduction de la valeur locative pour les équipements bénéficiant de l'amortissement exceptionnel. En effet, les valeurs locatives qui servent à l'établissement de la taxe professionnelle (174) ne sont retenues qu'à hauteur de 50% pour les installations antipollution ou les matériels destinés à économiser l'énergie.

Les entreprises agricoles françaises imposées à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt des sociétés peuvent bénéficier du crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique lorsqu'au moins 40% de leurs recettes proviennent de certaines activités agricoles bien définies et ont fait l'objet d'une certification en agriculture biologique.

1.2.3. Pays-Bas

Les plus importantes dépenses fiscales pour les entrepreneurs sont les déductions pour investissements dans le domaine de l'énergie et de la prévention de la pollution, ainsi que l'amortissement accéléré pour les investissements spécifiquement environnementaux.

Le VAMIL - *Vervroegde afschrijving milieu-investeringen* - offre aux entrepreneurs néerlandais qui investissent dans des moyens de production respectueux de l'environnement un avantage fiscal sous la forme d'un amortissement libre de cet investissement.

Le MIA - *Milieu-InvesteringsAftrek* - donne aux entrepreneurs qui investissent dans des moyens de production respectueux de l'environnement la possibilité de déduire du bénéfice fiscal jusqu'à 40% de l'investissement (175).

MIA et VAMIL peuvent être combinés.

Enfin, l'EIA - *Energie-InvesteringsAftrek* - offre la possibilité de déduire du bénéfice fiscal 44% des coûts de l'investissement économiseur d'énergie, en plus de l'amortissement normal.

173 Via la majoration des coefficients d'amortissement dégressif d'un demi-point de pourcentage.

174 La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques et morales qui exercent à titre habituel une activité non salariée. Cette taxe est assise, pour la majorité des contribuables, sur la valeur locative des immobilisations corporelles dont dispose le redevable pour les besoins de sa profession. Elle est perçue au profit des collectivités territoriales.

175 Octroyée pour des investissements respectueux de l'environnement atteignant une valeur minimale de 2.100 € (montant 2007). La déduction atteint 40%, 30% ou 15% de l'investissement, selon le type d'actif visé.

EIA et MIA ne sont pas compatibles pour les mêmes moyens de production, à moins que l'investissement total excède 110 millions €, auquel cas la déduction pour investissements respectueux de l'environnement (MIA) s'applique à l'excédent.

Ces mesures VAMIL, EIA et MIA existent déjà respectivement depuis 1991, 1997 et 2000.

1.2.4. Angleterre : amortissements accélérés

Des amortissements exceptionnels sur la première année sont octroyés pour certaines dépenses, notamment des dépenses en équipements économiseurs d'énergie et en actifs technologiques conçus pour favoriser une consommation d'eau réduite (amortissement admis à 100% la première année).

2. Investissements et dépenses des ménages

2.1 Habitations

2.1.1. France

La possibilité a été instaurée pour les collectivités locales d'exonérer de taxe foncière – pour cinq ans et à hauteur de 50% ou 100% - les propriétés bâties « économes en énergie ». Sont visées les constructions anciennes (avant 1989) rénovées qui consomment peu d'énergie. Pour être éligible, le propriétaire devra réaliser une combinaison de travaux d'amélioration figurant dans la liste des dépenses éligibles au « crédit d'impôt habitat » existant pour un montant minimum de 10.000 € sur un an ou 15.000 € sur trois ans.

En France toujours, une exonération d'impôt et de prélèvements sociaux est octroyée aux intérêts des sommes déposées sur un « livret de développement durable » (par transformation de l'ancien « Codevi » ou Compte pour le développement industriel). A partir de 2007, les emplois des fonds collectés sur ces livrets ont été élargis au financement de travaux d'économies d'énergie dans les bâtiments anciens. Cette mesure a pour objectif de permettre aux établissements de crédit d'accorder des prêts à taux attractifs aux personnes souhaitant améliorer l'efficacité énergétique de leur logement. Le plafond des versements autorisés sur le livret de développement durable est de 6.000 € (à partir de janvier 2007).

La France a également mis en place un crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale. Le champ d'application a été étendu aux équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, puis aux dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation de chauffage (176). La France a relevé les taux du crédit d'impôt pour équipements de production d'énergie renouvelable et certains équipements visant à améliorer l'efficacité énergétique des locaux d'habitation achevés depuis plus de 2 ans (177).

Le crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur du développement durable est également applicable aux dépenses d'installation d'un système de récupération et de traitement des eaux pluviales. Le taux du crédit d'impôt est de 25%.

176 Le crédit d'impôt en faveur des dépenses d'économies d'énergie sur l'habitation principale a représenté en 2004 un montant de 315 millions d'euros. Cf. Conseil des impôts, Fiscalité et environnement. Synthèse, p. 16.

177 A partir de l'année de revenus 2006, le taux du crédit d'impôt est passé de 40 à 50% pour les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ; de 25% à 40% pour les chaudières à condensation et les matériaux d'isolation thermique sous certaines conditions.

Le taux réduit de TVA (5,5%) a été étendu en France aux abonnements aux réseaux de chaleur et à la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 60% à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération.

2.1.2. Angleterre

Un taux réduit de TVA de 5% (au lieu du taux normal de 17,5%) est octroyé pour l'installation d'équipements économiseurs d'énergie dans les habitations et pour des installations de chauffage subventionnées.

2.1.3. Allemagne

Anciennement octroyés sous la forme d'avantages fiscaux, les deux incitants ci-dessous sont désormais octroyés sous forme de subsides.

Un subside équivalent à 2% des coûts (et à concurrence de maximum 256 € par an) est octroyé pour des dépenses effectuées dans un souci d'économie d'énergie (178), qu'il s'agisse de constructions nouvelles ou anciennes, à la condition qu'il s'agisse de la propre habitation du bénéficiaire.

Pour les constructions particulièrement efficaces sur le plan énergétique (dont les exigences annuelles totales en matière de chauffage sont au minimum 25% inférieures au standard de l'« Ordonnance sur l'isolation »), un subside de 205 € par an est aussi octroyé.

Ces subsides sont cependant en *phasing out* depuis 2006.

2.2 Voitures / Transports

2.2.1. France

La France a pris des mesures favorisant le recours à des carburants propres et à des modes de transport moins polluants. Une exonération partielle de TIPP (Taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers) est accordée aux biocarburants et évaluée à 167 millions € en 2004 ; un remboursement de TIPP est accordé à certains utilisateurs de carburants et véhicules propres (évalué à moins de 2 millions € en 2004).

Il existe un crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou location de véhicules propres (179) – crédit d'impôt d'ailleurs majoré par la loi de finance initiale (L+1) 2006 et par la loi de finance rectificative 2005. Pour bénéficier du crédit d'impôt, les véhicules doivent fonctionner au moyen du GPL (gaz de pétrole liquéfié) ou GNV (gaz naturel véhicule). Le champ d'application a été étendu aux véhicules neufs électriques. Le véhicule doit émettre moins de 140 gr.CO₂/km parcouru. Par contre, la déductibilité des loyers et des amortissements admis fiscalement des véhicules les plus polluants est limitée.

On peut aussi citer en France la possibilité d'amortissement exceptionnel des équipements spécifiquement destinés à l'approvisionnement en gaz de pétrole liquéfié et gaz naturel véhicule et à la charge des véhicules électriques.

178 Installation de pompes à chaleur éco-énergétiques, de systèmes de récupération de chaleur ou de systèmes d'énergie solaire.

179 Ce crédit d'impôt a été évalué à 11 millions € en 2004.

2.2.2. Allemagne

En Allemagne, un taux réduit de TVA (7% au lieu du taux normal de 19%) est d'application pour les transports en commun. Il s'agit d'une mesure à portée à la fois environnementale et sociale.

Auparavant, les navetteurs allemands avaient droit à la déduction de leurs frais de déplacement domicile-lieu de travail à raison de 30 cents du km, et ce dès le premier km parcouru. Ceci créait un incitant significatif à allonger la distance domicile-lieu de travail parcourue en voiture. A partir de janvier 2007, le gouvernement allemand a aboli les déductions fiscales pour les navetteurs pour les 20 premiers kms. La cour constitutionnelle a toutefois récemment jugé que la suppression de cet abattement était anti-constitutionnelle. Le gouvernement devra donc revoir sa position.

2.3 Divers

- En Allemagne, la promotion de la sauvegarde de l'environnement figure parmi les causes d'utilité publique reconnues comme particulièrement dignes d'encouragement dont les dépenses sont admissibles en tant que dépenses particulières.
- Aux Pays-Bas, les autorités soutiennent la politique de la nature à travers l'octroi de subsides et d'avantages fiscaux, comme l'exonération de l'indemnité pour la gestion des bois et forêts et l'exonération pour la sylviculture.
- Aux Pays-Bas toujours, un incitant fiscal encourage les investisseurs privés à effectuer des placements dans des fonds qualifiés de « verts » (180). Les placements des contribuables dans ces fonds « verts » sont exonérés jusqu'à un maximum de 54.223 € par personne (montants 2008). Le contribuable bénéficie en outre d'un crédit d'impôt (*Heffingskorting groen beleggen*) équivalent à 1,3% du montant ainsi exonéré dans le box 3, c'est-à-dire le box réservé aux revenus imposables de l'épargne et des placements.

180 Par placements « verts » on entend des placements dans des fonds désignés par le service des Impôts et qui participent à des projets pour la protection de l'environnement approuvés par le Ministère du Logement, de l'Aménagement du territoire et de la Gestion de l'environnement.

Annexe 2 Table de conversion d'unités

Vers → De ↓	Gcal	GJ	MWh	tep	tec
Gcal	1	4,1868	4,1868/3,6	1/10	1/7
GJ	1/4,1868	1	1/3,6	1/10x4,1868	1/7x4,1868
MWh	3,6/4,1868	3,6	1	3,6/10x4,1868	3,6/7x4,1868
tep	10	10x4,1868	10x4,1868/3,6	1	10/7
tec	7	7x4,1868	7x4,1868/3,6	7/10	1

Remarques :

k (kilo) = 10^3

M (Mega) = 10^6

G (Giga) = 10^9

T (Tera) = 10^{12}

P (Peta) = 10^{15}

Annexe 3 Exonérations (taxes sur l'énergie)

Accises sur les produits énergétiques et l'électricité

	DE	FR	NL	LU	BE
Essence sans plomb					
Accises (EUR/1000 l)	654,50	606,90	700,68	462,09	592,87
DE:	- teneur en soufre: <= 10 mg/kg				
FR:	- un taux est fixé pour chaque région, allant de 589,20 à 606,90 euros				
LU:	- teneur en soufre: <= 10 mg/kg				
BE:	- < 98 octane et >= 98 octane, faible teneur en soufre				
Gasoil					
- utilisé comme carburant					
Accises (EUR/1000 l)	485,70	428,40	423,70	305,35	317,89
DE:	- teneur en soufre: > 10 mg/kg - taux réduit pour usages agricoles				
FR:	- un taux est fixé pour chaque région, allant de 416,90 à 428,40 euros				
NL:	- teneur en soufre: > 10 mg/kg				
LU:	- teneur en soufre: > 10 mg/kg - exemption en cas d'usage dans l'agriculture et l'horticulture				
BE:	- teneur en soufre: <= 10 mg/kg				
- utilisations industrielles et commerciales (carburant)					
Accises (EUR/1000 l)	255,60	56,60	77,86	21,00	21,00
DE:	- taux réduit pour usages agricoles				
NL:	- il s'y ajoute une taxe sur l'énergie de 170,43 euros				
LU:	- exemption en cas d'usage dans l'agriculture et l'horticulture				
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00 - entreprises avec accord ou permis environnemental: 10,50				
- utilisé comme combustible (usage professionnel)					
Accises (EUR/1000 l)	44,99	56,60	77,86	0,00	18,49
NL:	- il s'y ajoute une taxe sur l'énergie de 170,43 euros				
LU:	- il s'y ajoute une redevance de contrôle de 10 euros				
BE:	- teneur en soufre: > 50 mg/kg - entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00 - entreprises avec accord ou permis environnemental: 9,24				
- utilisé comme combustible (usage non professionnel)					
Accises (EUR/1000 l)	61,35	56,60	77,86	0,00	18,49
NL:	- il s'y ajoute une taxe sur l'énergie de 170,43 euros				
LU:	- il s'y ajoute une redevance de contrôle de 10 euros				
BE:	- teneur en soufre: > 50 mg/kg				

	DE	FR	NL	LU	BE
Kérosène					
- utilisé comme carburant					
Accises (EUR/1000 l)	654,50	416,90	423,70	302,00	580,44
FR:	- taux réduit pour usages agricoles				
NL:	- teneur en soufre: > 10 mg/kg				
LU:	- il s'y ajoute une redevance de contrôle de 10 euros				
- utilisations industrielles et commerciales (carburant)					
Accises (EUR/1000 l)	654,50	25,40	77,86	21,00	21,00
FR:	- taux réduit pour usages agricoles				
NL:	- il s'y ajoute une taxe sur l'énergie de 169,03 euros				
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00				
	- entreprises avec accord ou permis environnemental: 10,50				
- utilisé comme combustible (usage professionnel)					
Accises (EUR/1000 l)	654,50	56,60	77,86	0,00	17,95
FR:	- taux réduit pour usages agricoles				
NL:	- il s'y ajoute une taxe sur l'énergie de 169,03 euros				
LU:	- il s'y ajoute une redevance de contrôle de 10 euros				
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00				
	- entreprises avec accord ou permis environnemental: 8,97				
- utilisé comme combustible (usage non professionnel)					
Accises (EUR/1000 l)	654,50	56,60	77,86	0,00	17,95
LU:	- il s'y ajoute une redevance de contrôle de 10 euros				
NL:	- il s'y ajoute une taxe sur l'énergie de 169,03 euros				
Fuel lourd					
- usage professionnel (chauffage)					
Accises (EUR/1000 kg)	25,00	18,50	33,06	15,00	15,00
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00				
	- entreprises avec accord ou permis environnemental: 7,50				
- usage non professionnel (chauffage)					
Accises (EUR/1000 kg)	25,00	18,50	33,06	15,00	15,00

	DE	FR	NL	LU	BE
LPG					
- utilisé comme carburant					
Accises (EUR/1000 kg)	180,32	107,60	126,07	101,64	0,00
- utilisations industrielles et commerciales (carburant)					
Accises (EUR/1000 kg)	180,32	46,80	201,78	37,18	41,00
NL:	- il s'agit d'une taxe sur l'énergie				
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00				
	- entreprises avec accord ou permis environnemental: 20,50				
- utilisé comme combustible (usage professionnel)					
Accises (EUR/1000 kg)	36,36	0,00	201,78	10,00	17,10
NL:	- il s'agit d'une taxe sur l'énergie				
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00				
	- entreprises avec accord ou permis environnemental: 8,55				
- utilisé comme combustible (usage non professionnel)					
Accises (EUR/1000 kg)	60,60	0,00	201,78	10,00	17,10
NL:	- il s'agit d'une taxe sur l'énergie				
Gaz naturel					
- utilisé comme carburant					
Accises (EUR/GJ)	3,86	0,00	4,49	0,00	0,00
NL:	- 0-5.000 m ³ : 4,49; 5.000-170.000 m ³ : 3,94; 170.000-1.000.000 m ³ : 1,09;				
	1.000.000-10.000.000 m ³ : 0,35; > 10.000.000 m ³ : 0,32				
BE:	- il s'y ajoute une contribution fédérale de 0,08				
- utilisations industrielles et commerciales (carburant)					
Accises (EUR/GJ)	3,86	0,33	4,49	0,00	0,00
NL:	- 0-5.000 m ³ : 4,49; 5.000-170.000 m ³ : 3,94; 170.000-1.000.000 m ³ : 1,09;				
	1.000.000-10.000.000 m ³ : 0,35; > 10.000.000 m ³ : 0,23				
BE:	- il s'y ajoute une contribution fédérale de 0,08				
- usage professionnel (chauffage)					
Accises (EUR/GJ)	0,92	0,33	4,49	0,15	0,27
FR:	- exemption en cas d'utilisation en vue de la production d'électricité, dans les processus minéralogiques, électrolytique et métallurgiques, et dans la réduction chimique				
NL:	- 0-5.000 m ³ : 4,49; 5.000-170.000 m ³ : 3,98; 170.000-1.000.000 m ³ : 1,09;				
	1.000.000-10.000.000 m ³ : 0,35; > 10.000.000 m ³ : 0,23				
BE:	- entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00				
	- entreprises avec accord ou permis environnemental: 0,03				
	- autres entreprises si quantité annuelle livrée >= 3516,99 GJ: 0,10				
	- une contribution fédérale de 0,08 est perçue dans tous les cas				
- usage non professionnel (chauffage)					
Accises (EUR/GJ)	1,53	0	4,49	0,30	0,27
NL:	- 0-5.000 m ³ : 4,49; 5.000-170.000 m ³ : 3,94; 170.000-1.000.000 m ³ : 1,09;				
	1.000.000-10.000.000 m ³ : 0,35; > 10.000.000 m ³ : 0,32				
BE:	- il s'y ajoute une contribution fédérale de 0,08				

	DE	FR	NL	LU	BE
Houille et coke					
- usage professionnel (chauffage)					
Accises (EUR/GJ)	0,3	0,33	0,49	0,00	0,40
FR:	- exemption en cas d'utilisation en vue de la production d'électricité, dans les processus minéralogiques, électrolytiques et métallurgiques, et dans la réduction chimique - taux réduit en cas d'utilisation pour valoriser la biomasse dans le cadre d'un accord volontaire à objectif environnemental				
- usage non professionnel (chauffage)					
Accises (EUR/GJ)	0,3	0	0,49	0,00	0,00
Electricité					
- usage professionnel					
Accises (EUR/MWh)	12,30	0,00	108,50	0,50	0,00
NL:	- 0-10.000 kWh: 108,50; 10.000-50.000 kWh: 39,80; 50.000-10.000.000 kWh: 10,60; - > 10.000.000 kWh: 0,50				
LU:	- > 25.000 kWh: 0,10 (procédés métallurgiques, électrolyse, réduction chimique ou procédés minéralogiques)				
BE:	- électricité fournie à un utilisateur final raccordé à un réseau dont la tension nominale > 1 kV: 0,00 - électricité fournie à un utilisateur final raccordé à un réseau dont la tension nominale <= 1 kV: - entreprises grandes consommatrices avec accord ou permis environnemental: 0,00 - entreprises avec accord ou permis environnemental: 0,95 - autres entreprises: 1,91 - une contribution fédérale de EUR 0,27/MWh est perçue dans tous les cas				
- usage non professionnel					
Accises (EUR/MWh)	20,50	0,00	108,50	1,00	1,91
NL:	- 0-10.000 kWh: 108,50; 10.000-50.000 kWh: 39,80; 50.000-10.000.000 kWh: 10,60; - > 10.000.000 kWh: 1,00				
Source:	- "Excise duty tables" (situation au 1/1/2009), European Commission.				

Annexe 4 Les effets des variantes sur les prix

Tableau A4.1
Effets sur les prix des deux variantes additionnelles sur le prix de te/CO₂

Vecteur énergétique	31 €/teCO ₂	46 €/teCO ₂
Essence sans plomb	0.0%	0.0%
Gasoil		
Utilisé comme carburant	0.0%	0.0%
Utilisations indus. et commerciales	12.5%	20.5%
Combustible (usage professionnel)	17.0%	27.5%
Combustible (usage non profes.)	16.0%	25.9%
Pétrole lampant		
Utilisé comme carburant	-	-
Utilisations indus. et commerciales	14.4%	23.9%
Combustible (usage professionnel)	15.2%	24.7%
Combustible (usage non profes.)	15.2%	24.7%
Fuel lourd		
Usage professionnel	36.4%	57.3%
Usage non professionnel	-	-
LPG, butane et propane		
Utilisé comme carburant	13.3%	19.7%
Utilisations indus. et commerciales	6.8%	12.9%
Combustible (usage professionnel)	10.2%	16.3%
Combustible (usage non profes.)	5.4%	8.7%
Gaz naturel		
Utilisé comme carburant	-	-
Utilisations indus. et commerciales	-	-
Combustible (usage professionnel)	10.1%	15.3%
Combustible (usage non profes.)	7.1%	11.2%
Houille, coke et lignite		
Usage professionnel	Nd	Nd
Usage non professionnel	21.5%	31.9%
Electricité		
Usage professionnel	3.1%	5.1%
Usage non professionnel	2.2%	3.7%

Annexe 5 L'impact des différents scénarios sur les recettes fiscales

Note méthodologique

L'impact budgétaire direct des hausses d'accises envisagées dépend évidemment des quantités consommées auxquelles elles s'appliqueraient. Idéalement, pour évaluer cet impact, on devrait donc connaître, pour un produit donné, les quantités taxées aux différents taux et les quantités qui ont bénéficié de l'une ou l'autre exemption ; on devrait aussi pouvoir simuler la suppression ou la diminution de certaines exonérations. Or ces données ne sont malheureusement pas disponibles, du fait du mode de comptabilisation très rudimentaire des recettes d'accises qui a prévalu jusqu'à fin 2007 et du rodage difficile du nouveau système, appelé « Paperless Douane & Accises ». Les statistiques actuelles ne donnent, pour chaque vecteur, que la recette globale d'accises selon qu'il s'agit de carburant, de combustible ou encore d'utilisation industrielle ou commerciale (dans le sens précis vu plus haut). Il n'est pas non plus fait de distinction entre l'utilisation professionnelle et non professionnelle. Enfin, la confrontation de ces statistiques avec les bilans énergétiques, quand elle est possible, fait apparaître certaines incohérences.

Dans ces conditions, le seul recours est de supposer que la majoration des accises n'affecte pas la structure de la taxation, en ce sens que l'importance relative des exonérations est maintenue telle quelle. Il suffit alors de comparer, pour chaque utilisation d'un vecteur, la hausse du taux d'accise au niveau actuel de celle-ci et d'appliquer ce rapport au montant actuel de recettes, ce qui fournit le montant de recettes supplémentaires. Dans les cas où le taux actuel est nul, on applique le nouveau taux d'accise aux quantités consommées (que l'on tire des bilans énergétiques détaillés), en supposant forcément qu'aucune exonération n'interviendrait. Comme il s'agit en l'occurrence du LPG (utilisé comme carburant) et du charbon (usage non professionnel), cette supposition n'est pas irréaliste.

Il reste comme difficulté d'estimer la répartition des recettes, pour un vecteur donné, entre usage professionnel et non professionnel, répartition qui importe pour connaître la répartition de la charge résultant de la hausse d'accises. Cela a été fait ici en supposant, de façon assez réaliste pensons-nous, que la consommation non professionnelle ne bénéficiait pas d'exonérations. Les quantités consommées à titre d'usages domestiques tirées des bilans énergétiques détaillés ont donc été multipliées par les taux d'accises, le résultat étant imputé intégralement à la rubrique « usage non professionnel ». Le solde des accises est alors imputé à l'usage professionnel.

Le tableau ci-après reprend les données pertinentes extraites des bilans énergétiques détaillés pour l'année 2007. Il faut y ajouter la consommation de fuel lourd et de combustibles solides (respectivement 168.375 et 1.534.727 Tep) dans le cadre de la production d'électricité : ces quantités sont soumises à accises, bien qu'il ne s'agisse pas de consommation finale.

N'étant pas taxés, les carburateurs et le coke de pétrole n'y figurent pas, bien que leurs consommations (respectivement 1.015.439 tep et 97.946 tep) fassent partie de la consommation finale. Enfin, la consommation de fuel lourd par la navigation maritime (8.830.518 tep), non taxée, ne fait pas partie de la consommation finale.

Tableau A5.1
Consommation finale d'énergie en 2007 (Tep)

	Industrie	Transport				Commerce et services publics	Usages domestiques	Agriculture	Total de la consommation finale
		Chemin de fer	Navigation intérieure	Transport aérien	Route				
Essence					1 463 448				1 463 448
Gasoil	217 792	35 998	189 622		6 589 691	847 120	2 523 155	361 933	10 765 311
Pétrole lampant	1 130					12 309	45 997	6 478	65 914
Fuel lourd	520 903		383			44 153	250 202		815 641
GPL					68 997				68 997
Butane	183 787					5 938	16 901		206 626
Propane	28 017					38 189	43 064		109 270
Gaz naturel	4 871 070					1 369 113	3 287 754	166 063	9 694 000
Combustibles solides	2 537 767						131 142		2 668 909
Electricité	3 450 944	144 003				1 560 263	1 879 241	93 360	7 127 811
TOTAL	11 811 410	180 001	190 005	0	8 122 136	3 877 085	8 177 456	627 834	32 985 927

Annexe 6 Aides directes régionales

	<i>Flandre</i>	<i>Wallonie</i>	<i>Bruxelles</i>
Audits			
<i>Audit énergétique</i>			
- Montant		60% facture max. 360 €	50% facture max. 400 €
- Rénovation		x	x
- Nouvelle construction			
<i>Audit par thermographie</i>			
- Montant		50% facture max. 200 €	
- Rénovation		x	
- Nouvelle construction		x	
Isolation et ventilation			
<i>Isolation du toit</i>			
- Montant	2 ou 4 €/m ² (1) + 100->600 €	4 ou 8 €/m ² (1) max. 10.000 €	20–25 €/m ² max. 50% facture
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction			
<i>Isolation des murs</i>			
- Montant	2 ou 4 €/m ² (1)	25 €/m ² max. 10.000 €	25->50 €/m ² max. 50% facture
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction			
<i>Isolation du sol</i>			
- Montant	2 ou 4 €/m ² (1)	25 €/m ² Max. 10.000 €	25-30 €/m ² Max. 50% facture
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction			

	Flandre	Wallonie	Bruxelles
Isolation des caves			
- Montant	2 ou 4 €/m ² (1)		
- Rénovation	x		
- Nouvelle construction			
Double vitrage à haut rendement remplaçant du simple vitrage			
- Montant	10 €/m ²	40 €/m ² max. 10.000	20->30 €/m ² max. 50% facture
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction			
Double vitrage à haut rendement remplaçant du double vitrage			
- Montant	10 €/m ²		20->30 €/m ² max. 50% facture
- Rénovation	x		x
- Nouvelle construction			
Ventilation avec récupération de chaleur			
- Montant	150 €/pièce	75% facture max. 1.500 €	50% facture max. 3.000 €
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction		x	x
Toiture verte			
- Montant			Extensive : 15 €/m ² Intensive : 30 €/m ²
- Rénovation			x
- Nouvelle construction			x
Protection solaire extérieure			
- Montant	10 €/m ²		30 €/m ² max. 50% facture
- Rénovation	x		x
- Nouvelle construction			x

	<i>Flandre</i>	<i>Wallonie</i>	<i>Bruxelles</i>
Chauffage			
<i>Chaudière au gaz naturel « basse température »</i>			
- Montant		300 €	
- Rénovation		x	
- Nouvelle construction		x	
<i>Chaudière au gaz naturel à condensation</i>			
- Montant	125 €	600 € + fonction puissance Max. 12.500 €	30% facture max. 400 € + tubage cheminée (25 €/m ; max. 250 €)
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction		x	x
<i>Chaudière au mazout à condensation</i>			
- Montant	125 €		
- Rénovation	x		
- Nouvelle construction			
<i>Chauffe-bain instantané au gaz naturel</i>			
- Montant		75 ou 125 €	50% facture max. 200 €
- Rénovation		x	x
- Nouvelle construction		x	x
<i>Générateur d'eau chaude à condensation</i>			
- Montant		25 €/kW max. 12.500 €	
- Rénovation		x	
- Nouvelle construction		x	
<i>Aérotherme, générateur d'air chaud à condensation et appareil rayonnant</i>			
- Montant		12,5->25 €/kW max. 6.250 -> 12.500 €	
- Rénovation		x	
- Nouvelle construction		x	
<i>Chaudière biomasse à alimentation automatique</i>			
- Montant		50 kW : 1.750 € + fonction puissance	

		Max. 15.000 €	
- Rénovation		x	
- Nouvelle construction		x	
Unité de cogénération			
- Montant		20% facture max. 15.000 €	25% facture
- Rénovation		x	x
- Nouvelle construction		x	x
Pompe à chaleur			
- Montant	850->1.680 € en fonction puissance	1.500 €	50% facture max. 5.000 €
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction		x	x
Régulation thermique			
- Montant	5 €/vanne	10 €/vanne 100 €/thermostat 100 €/sonde ext. 100 €/système donnant priorité à l'eau chaude sanitaire	8 €/vanne 50 €/thermostat Max. 50% facture
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction			

	<i>Flandre</i>	<i>Wallonie</i>	<i>Bruxelles</i>
Eau chaude sanitaire			
<i>Pompe à chaleur pour le chauffage de l'eau sanitaire</i>			
- Montant	625 €	750 €	50% facture max. 2.500 €
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction		x	x
<i>Chauffe-eau solaire</i>			
- Montant	- rénovation : 525 ->1.500 € en fonction surface - nouv. constr. : 300 €	1.500 -> 6.000 € + fonction surface	50% facture max. 3.000 € (6.000 € si appoint chauffage central)
- Rénovation	x	x	x
- Nouvelle construction	x	x	x
Energie renouvelable			
<i>Système photovoltaïque</i>			
- Montant		20% facture max. 3.500 €	3 €/Watt-crête
- Rénovation		x	x
- Nouvelle construction		x	x
Bâtiments énergétiquement performants			
<i>Logement économe en énergie</i>			
- Montant	En fonction du niveau « E » + 300 € si chauffe-eau solaire	1.500 -> 2.500 € en fonction du niveau « K »	
- Rénovation			
- Nouvelle construction	x	x	
<i>Maison passive</i>			
- Montant	2.000 € (appart. :700 €)	6.500 €	100 €/m ² surface plancher- >150m ² ; 50 €/m ² surface plancher au- delà
- Rénovation			x
- Nouvelle construction	x	x	x

	<i>Flandre</i>	<i>Wallonie</i>	<i>Bruxelles</i>
Appareils électroménagers			
<i>Réfrigérateur (y compris combiné) A++ et congélateur A++</i>			
- Montant			25% prix achat max. 150 €
- Rénovation			-
- Nouvelle construction			-
<i>Sèche-linge électrique A / au gaz</i>			
- Montant	Au gaz : 250 €		25% prix achat max. 150/400 €
- Rénovation	-		-
- Nouvelle construction	-		-
<i>Domotique avec fonctions URE</i>			
- Montant	- rénov.: 150 € - nouv. constr.: 100 €		
- Rénovation	x		
- Nouvelle construction	x		

(1) Selon que les travaux sont effectués par le demandeur ou par un entrepreneur enregistré.

Sources :

<http://www2.vlaanderen.be/economie/energiesparen/premies/premies2009.pdf>

<http://www.energie.wallonie.be>

<http://www.bruxellesenvironnement.be>

Bibliographie

BARTIAUX, F., e.a. (2006), *La consommation d'énergie dans le secteur résidentiel : facteurs socio-techniques (SEREC)*, Belgian Science Policy, Research contract n° CP/52, 223 p. Résumé en ligne sur http://www.belspo.be/belspo/home/publ/pub_ostc/CPen/rappCP52r_fr.pdf.

BORK, C. (2006) *Distributional effects of the ecological tax reform in Germany : an evaluation with a microsimulation model*, dans SERRET Y. et JOHNSTONE N., Editors (2006).

BOSSIER, F., DEVOLEGAER, B., GUSBIN, D., VERSCHUEREN, F. (2008), *Impact of the EU Energy and Climate Package on the Belgian energy system and economy*, Federal Planning Bureau, Working Paper 21-08, 106 p.

BRECHET, T., GERARD, A., MION, G., (2009), *Une évaluation objective des nuisances subjectives de l'aéroport de Bruxelles-National*, Regards économiques, IRES, UCL.

CARLIER, Ph., FONTAINE, S., MONNIER, B. (2007), *La qualité de l'habitat wallon : synthèse des résultats d'une enquête*, Les Echos du logement, Ministère de la Région wallonne, pp. 1-15.

CASTAIGNE, M., CORNELIS, E., DE WITTE, A., MACHARIS, C., PAULY, X., RAMA EFERS, K., TOINT, Ph. ET WETS, G. (2009), *Professional mobility and company car ownership, « Romoco » final report*, Belgian Science Policy, Brussels; 126 p. (Research Programme Science for a Sustainable Development).

CE DELFT (2008), *Handbook on estimation of external costs in the transport sector*, Delft, February, 332 p.

CONSEIL FEDERAL DU DEVELOPPEMENT DURABLE (2003), « *Avis cadre sur les obstacles à la mise en œuvre des mesures de réduction des émissions de gaz à effet de serre économiquement rentables (mesures « no regret »)* », 20 p. Disponible en ligne sur http://www.belspo.be/frdocfdd/DOC/pub/ad_av/2003/2003a06f.pdf.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (1997), Section Fiscalité, *Taxation des loyers et réforme de la fiscalité immobilière*, Ministère des Finances, Bruxelles.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2002), Section Fiscalité, *Avis sur les déductions à l'impôt des personnes physiques*, SPF Finances, Bruxelles.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2004), Section fiscalité, *Inventaire de la fiscalité environnementale*, SPF Finances, Bruxelles.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES (2007), Section "Fiscalité", *Taxation du travail, emploi et compétitivité*, SPF Finances, Bruxelles.

CORNELIS, E., MAMCHAIR, A., ASPERGES, T., RAMAEKERS, K. (2007), *Company cars Analysis*, SPF Mobilité et Transport.

COUR DES COMPTES (2009), *Politique climatique fédérale. Mise en œuvre du protocole de Kyoto*, Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, juin 2009, 71 p.

- DE CONINCK, R., VERBEECK, G. (2005), *Analyse technico-économique de la rentabilité des investissements en matière d'économie d'énergie, rapport final*, Institut bruxellois pour la gestion de l'environnement.
- DESMET, R., HERTVELDT, B., MAYERES, I., MISTIAEN, P., SALIMATA, S. (2008), *The PLANET Model : Methodological report*, Bureau fédéral de Plan, Working Paper 10-08.
- DEVOGELAER, D., GUSBIN, D. (2007), *Perspectives énergétiques pour la Belgique à l'horizon 2030 dans un contexte de changement climatique*, Planning Paper, No 102.
- DIDDEREN, D. (2008), *La position de la Belgique dans les classements de compétitivité : analyse d'une sélection d'indicateurs*, SPF Finances, Bulletin de Documentation, No 4, pp.89-186.
- DRESNER, S., EKINS, P. (2006), *Economic Instruments to Improve UK Home Energy Efficiency without Negative Social Impacts*, Fiscal Studies, Vol. 27, No 1, pp. 47-74.
- EUROPEAN COMMISSION, EUROSTAT (2001), *Environmental taxes – A statistical guide*. Office de publication des communautés européennes, Luxembourg.
- EUROPEAN COMMISSION (2009a), *Taxation trends in the European Union*, Eurostat.
- EUROPEAN COMMISSION (2009b), *Oil bulletin*.
- FEBIAC, *Profil des propriétaires de voitures de plus de 10 ans*, en ligne sur www.febiac.be.
- HEYLEN, K., LE ROY, M., VANDENBROUCKE, S., VANDEKERCKHOVE, B., WINTERS, S. (2007), *Wonen in Vlaanderen*.
- HERTVELDT, B., HOORNAERT, B., MAYERES, I. (2009), *Perspectives à long terme de l'évolution des transports en Belgique: projection de référence*. Bureau fédéral du Plan, Planning Paper No 107.
- HOEL, M. (1999), *Transboundary environmental problems*, in VAN DEN BERGH, J., Ed., *Handbook of Environmental and Resource Economics*, Edward Elgar, 1300 p.
- JOURQUIN, B. (2004), *Estimation de l'impact de l'internalisation des coûts externes de trafic de fret interurbain en Belgique*, Reflets et perspectives de la vie économique, No 4, pp. 77-88.
- KPMG (2008), *Tax and the Environment*, a report of a symposium held by KPMG's Tax Business School on 16 July 2008.
- LESAGE, O. e. a. (2007), *Mesurez votre énergie*, Test-achats n° 512, pp. 10-14.
- MAYERES, I.; PROOST, S., VANDERCUYSSSEN, D., DE NOCKER, L., WOUERTS, G., DE BORGER, B. (2001), *The External Costs of transportation*, SSTC, Services du Premier Ministre, Bruxelles.
- McKINSEY COMPANY e.a. (2009), *Pathways to World, Class Energy Efficiency in Belgium*, 59 p. Résumé en ligne sur <http://www.energyplatform.eu/documents/presse/mckinsey.pdf>.
- MINISTERE DE LA REGION WALLONNE (2007), *Enquête sur la qualité de l'habitat en Région wallonne*, Etudes et documents, Logement, 5, Direction générale de l'aménagement du territoire, du logement et du patrimoine, Namur.

MISONNE, D. (2004), et al., *Vade-mecum des balises juridiques pour une politique fédérale des produits favorables à l'environnement*, Politique scientifique fédérale, 2004.

OCDE (2001), *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE. Problèmes et stratégies*, Paris, 152 p.

OCDE (2006), *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, OCDE, Paris, 199 p.

OCDE (2007), *Examens environnementaux de l'OCDE : Belgique*, OCDE, Paris.

OCDE (2008), *Cadre d'action de l'OCDE pour des politiques de l'environnement efficaces et efficientes*, OCDE, Paris.

OCDE (2008), *Le coût et l'efficacité des mesures visant à réduire les émissions des véhicules*, OCDE/Forum international des transports, 198 p.

OECD (2003), *Voluntary Approaches for Environmental Policy: Effectiveness, Efficiency and Usage in Policy Mixes*, Paris.

PIERCE, D. (2003), *The Social Cost of Carbon and its Policy Implications*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 19, n°3, pp. 362-384.

QUINET, A. e.a. (2008), *La Valeur tutélaire du carbone*, Centre d'analyse stratégique, Premier Ministre, République française. Disponible en ligne sur http://www.strategie.gouv.fr/article.php3?id_article=830.

RENARD, F. (2008), *Performance énergétique : les choix les plus rentables*, Les Echos du logement, Ministère de la Région wallonne, no 3, pp. 16-21.

RENARD, F., DI PIETRANTONIO, M. (2009), *Analyse économique d'une maison passive existante*, Faculté polytechnique de Mons, Miméo.

SAVEYN, B., PROOST, S. (2006), *Environmental Policy in a Federal State*, Bulletin de Documentation, 66^{ème} année, n° 2, pp. 49-59.

SPF MOBILITE ET TRANSPORT (2009), *Deuxième diagnostic fédéral des déplacements domicile-travail, rapport provisoire*, Disponible sur http://www.mobilit.fgov.be/data/mobil/RapportWWV_2008f.pdf.

SPIES, B. et BUXANT, B. (2008), *Des fonds publics pour le photovoltaïque : est-ce efficace ?*, Valériane 71. Etude disponible sur <http://www.natpro.be/photovoltaïque.html>.

SERRET, Y., JOHNSTONE, N., Edit. (2006), *The Distributional Effects of Environmental Policy*, OECD, Edward Elgar.

SPF ECONOMIE (2006), *Enquête annuelle sur la structure des entreprises*.

SMITH, S. (1992), *Taxation and the Environment*, Fiscal Studies, Vol.13, No 4, pp.21-57.

SMITH, S. (2007), *Environmentally Related Taxes and Tradable Permits Systems in Practice*, OECD, COM/ENV/EPOC/CTPA/CFA(2007)31/FINAL.

STERN, N. (2009), *A Blueprint for a Safer Planet*, London, The Bodley Head, 246 p.

STERNER, T. (2003), *Policy Instruments for Environmental and Natural Resource Management*, Resources for the Future, Washington, 503 p.

TRANSEK (2006), *Cost-Benefit Analysis of the Stockholm Trial*.

TULKENS, F. (1999), *La répartition des compétences en droit belge de l'environnement*, Kluwer, 72 p.

VALENDUC (2003), *Effective taxation of household savings in Belgium*, Paper presented at the 59th congress of the International Institute for public finance "Public Finance and Financial markets" Praha, 25-28 august 2003.

VALENDUC (2008), *Les incitations fiscales en faveur du logement*, Les Echos du logement, Ministère de la Région wallonne, No 2, pp. 1-16.

VANNESTE, D., THOMAS, I., GOOSSENS, L. (2007), *Le logement en Belgique*, Enquête socio-économique 2001, Monographies, SPF Economie.

http://www.statbel.fgov.be/studies/mono_200102_fr.pdf

(____), Belgium's Greenhouse gas inventory (1990-2006), National Inventory Report submitted under the United Nations Framework Conditions for Climate Change, March 2008

WALLENBORN, G. et al. (2006), *Détermination de profils de ménages pour une utilisation plus rationnelle de l'énergie*, Belgian Science Policy, Research contract n° CP/50, 106 p. + annexes. Résumé en ligne sur http://www.belspo.be/belspo/home/publ/pub_ostc/CPen/rappCP50r_fr.pdf.

Documents législatifs

Directive 1999/62/CE du Conseil du 17 juin 1999 relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures.

Directive 2003/87/CE du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil.

Directive 2002/91/CE du Conseil du 16 décembre 2002 sur la performance énergétique des bâtiments.

Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

Directive 2006/38/CE du Conseil du 17 mai 2006 modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures.

Table des matières

SYNTHESE	5
En tant qu'instrument économique, l'instrument fiscal a des avantages comparatifs	5
Priorité à l'objectif allocatif, sans négliger ni la compétitivité ni la redistribution.....	6
D'où partons-nous ?	7
Le cadre institutionnel.....	7
Cadre budgétaire	7
Choix des thèmes de travail	7
Taxation de l'énergie : en quoi est-elle plus faible en Belgique ?	8
Donner au carbone son juste prix.....	8
Juste prix du carbone, compétitivité et redistribution	9
Transport : la prédominance de la route et ses conséquences	9
Coûts externes et fiscalité dans le cas du transport	9
Vers une intégration des coûts externes.....	10
Le résidentiel : des performances énergétiques à améliorer	11
CHAPITRE 1 LE CADRE DE REFLEXION	15
1. LA FISCALITE DANS LE POLICY MIX ENVIRONNEMENTAL	15
1.1. <i>Qu'entend-on concrètement par fiscalité environnementale ?</i>	15
1.2. <i>Choix entre instruments économiques et instruments réglementaires</i>	16
1.2.1. Efficacité statique	17
1.2.2. Efficacité dynamique	19
1.2.3. Génération de recettes publiques.....	20
1.2.4. Différenciation géographique des coûts externes.....	20
1.2.5. Qu'en est-il de l'évaluation des coûts externes ?	20
1.2.6. Les retombées en matière de compétitivité et de redistribution des revenus	21
1.2.7. Conclusion.....	23
1.3. <i>Fiscalité et permis négociables</i>	23
1.4. <i>L'objectif premier : l'allocation des ressources</i>	24
1.5. <i>Les conflits d'objectifs</i>	25
1.5.1. Fiscalité environnementale et compétitivité	25
1.5.2. Fiscalité environnementale et redistribution	31
1.6. <i>La mise en œuvre de la fiscalité environnementale</i>	34
1.6.1. Taxer au stade de la production ou de la consommation ?	34
1.6.2. Affectation des recettes ou non ?	35
1.6.3. D'un point de vue théorique, à quel niveau de pouvoir assigner les compétences ?	36
1.6.4. Ecotaxes ou éco-subsides sous la forme de dépenses fiscales ?	37
2. L'UTILISATION DE L'INSTRUMENT FISCAL DANS LA POLITIQUE ENVIRONNEMENTALE EN EUROPE	38
2.1. <i>Les recettes de fiscalité environnementale, mesurées en % de PIB</i>	39
2.2. <i>La taxation de l'énergie</i>	42
2.3. <i>Les taxes sur le transport</i>	45
2.4. <i>Les taxes sur la pollution et les ressources</i>	45
2.5. <i>Les incitants fiscaux</i>	46
3. LE CONTEXTE INSTITUTIONNEL	47
3.1. <i>La répartition des compétences matérielles</i>	47
3.2. <i>Les compétences fiscales</i>	47
3.2.1. Principes généraux.....	47
3.2.2. Instruments fiscaux régionaux.....	48
3.2.3. Instruments fiscaux fédéraux.....	49
3.3. <i>Instruments fédéraux non fiscaux : les normes de produit</i>	49
4. CHOIX DES THEMES DE TRAVAIL	50
5. CADRE BUDGETAIRE D'UNE « REFORME FISCALE VERTE »	51
5.1. <i>Première option : neutralité à l'intérieur de la fiscalité de l'environnement</i>	52
5.2. <i>Deuxième option : neutralité à l'intérieur de l'ensemble des prélèvements</i>	52
5.3. <i>Troisième option : un ensemble cohérent de recettes et de dépenses publiques</i>	53
5.4. <i>Quatrième option : accepter une hausse temporaire de la pression fiscale globale</i>	54

CHAPITRE 2 LA TAXATION DE L'ENERGIE	55
1. CONSOMMATIONS D'ENERGIE ET EMISSIONS DE CO ₂	55
2. UNE VUE COMPARATIVE DE LA TAXATION DE L'ENERGIE ET SES EVOLUTIONS RECENTES	57
2.1. <i>Comparaison internationale</i>	57
2.1.1. Comparaison avec les pays voisins	58
2.1.2. Comparaison avec les pays scandinaves	64
2.1.3. En résumé	67
2.2. <i>Les évolutions récentes en Belgique</i>	68
2.2.1. L'utilisation du cliquet et du cliquet inversé	68
2.2.2. Le diesel professionnel	71
2.2.3. En résumé	73
2.3. <i>Conversion de la fiscalité actuelle en taxation des émissions de CO₂</i>	73
3. L'AXE DE LA REFORME	76
3.1. <i>L'objectif à poursuivre</i>	76
3.1.1. Quelle évaluation des coûts externes ?	77
3.1.2. Les scénarios retenus	79
3.1.3. Peut-on utiliser le mécanisme du cliquet pour atteindre l'objectif ?	80
3.1.4. Quid des exonérations ?	82
3.2. <i>Rendement budgétaire</i>	84
3.2.1. Calcul statique	84
3.2.2. Prise en compte des élasticités	86
4. LES POLITIQUES DE COMPENSATION	87
4.1. <i>Taxation de la consommation d'énergie des entreprises et compétitivité</i>	87
4.2. <i>Taxation des consommations domestiques d'énergie et redistribution</i>	90
4.2.1. Une compensation financière est-elle nécessaire ?	90
4.2.2. Consommation d'énergie et revenu disponible	91
4.2.3. Quelles compensations ?	93
CHAPITRE 3 LE TRANSPORT	97
1. LES ASPECTS ECONOMIQUES ET ENVIRONNEMENTAUX DU TRANSPORT	98
1.1. <i>Les modes de transport en Belgique</i>	98
1.1.1. Le transport de marchandises	98
1.1.2. Le transport de personnes	99
1.1.3. Le parc de véhicules	102
1.2. <i>Contribution du transport aux émissions de CO₂</i>	103
1.3. <i>Evaluation des coûts externes du transport</i>	104
1.4. <i>Les évolutions à politique inchangée</i>	106
2. LA TAXATION DU TRANSPORT	108
2.1. <i>L'évolution des recettes de taxes sur le transport, hors taxation des carburants</i>	110
2.2. <i>Les taxes sur les véhicules</i>	110
2.2.1. La Taxe de circulation	111
2.2.2. Taxe de circulation complémentaire (TCC)	112
2.2.3. Taxe de mise en circulation (TMC)	112
2.2.4. L'eurovignette	112
2.3. <i>Régime fiscal des frais de déplacement à l'impôt sur le revenu</i>	113
2.3.1. Les déplacements résultant de l'activité de l'entreprise	113
2.3.2. Les déplacements du domicile au lieu de travail	115
2.3.3. Le régime fiscal des voitures de sociétés	122
2.3.4. Le régime fiscal des voitures propres	127
2.4. <i>TVA</i>	130
2.5. <i>Comparaison internationale de ces dispositions</i>	131
2.5.1. Taxes sur les véhicules	131
2.5.2. Frais de déplacements du domicile au lieu de travail	131
2.5.3. Voitures de sociétés	131
2.6. <i>Conclusions</i>	132

3.	PROPOSITIONS DE REFORMES.....	133
3.1.	<i>La problématique des voitures de sociétés et des cartes- carburant</i>	134
3.2.	<i>Régime fiscal des frais de déplacement</i>	136
3.2.1.	Les déplacements résultant de l'activité de l'entreprise	136
3.2.2.	Les déplacements du domicile au lieu de travail	136
3.3.	<i>L'incitant fiscal pour les voitures propres</i>	137
3.4.	<i>Moduler les taxes de circulation et de mise en circulation en fonction des critères environnementaux</i>	137
3.5.	<i>Taxer davantage l'utilisation</i>	139
3.5.1.	Pour le transport de marchandises.....	139
3.5.2.	Pour le transport de personnes	140
CHAPITRE 4 LE RESIDENTIEL.....		141
1.	L'ETAT ACTUEL DU PARC DE LOGEMENTS ET SA CONTRIBUTION AUX EMISSIONS DE CO ₂	142
1.1.	<i>Etat du parc de logements actuels</i>	142
1.1.1.	L'enquête socio-économique de 2001.....	142
1.1.2.	L'enquête 2005 en Région flamande.....	143
1.1.3.	L'enquête 2006-2007 en Région wallonne	144
1.1.4.	Région de Bruxelles-capitale.....	145
1.1.5.	Qu'en retenir ?.....	146
1.2.	<i>Contribution aux émissions de CO₂</i>	147
2.	FISCALITE DE L'HABITAT, AIDES DIRECTES ET ENVIRONNEMENT	147
2.1.	<i>La fiscalité des consommations d'énergie</i>	147
2.2.	<i>La fiscalité immobilière</i>	147
2.3.	<i>Les incitants fiscaux spécifiques</i>	149
2.3.1.	La réduction d'impôt pour les dépenses visant à économiser l'énergie.....	149
2.3.2.	La réduction d'impôt pour les maisons passives	155
2.4.	<i>Les aides directes</i>	156
3.	EFFICACITE ENVIRONNEMENTALE DES INCITANTS FISCAUX	157
3.1.	<i>Un problème de cohérence</i>	157
3.2.	<i>Un problème de hiérarchisation</i>	158
3.2.1.	Investissements économiseurs d'énergie et amélioration de la performance énergétique des bâtiments	158
3.2.2.	Le cas des entretiens de chaudières.....	159
3.2.3.	Le cas des maisons passives.....	161
3.3.	<i>Un problème de ciblage</i>	162
4.	PROPOSITIONS DE REFORME.....	162
4.1.	<i>Articulation entre les normes et l'instrument fiscal</i>	162
4.1.1.	Poursuivre la politique de normes pour les nouvelles constructions	162
4.1.2.	Le certificat énergétique et l'audit énergétique : des outils fondamentaux d'information	163
4.1.3.	Cibler les dispositions incitatives sur les rénovations d'habitations existantes	164
4.2.	<i>Faut-il moduler le régime de base de la fiscalité de l'habitat ?</i>	164
4.3.	<i>Revoir les incitants fiscaux spécifiques, limités aux travaux de rénovation</i>	165
4.3.1.	Supposons l'information parfaite et la rationalité des individus.....	165
4.3.2.	En information imparfaite : informer, et non pas compenser par des aides.....	166
4.3.3.	Sur le plan environnemental, quelles priorités ?.....	168
4.3.4.	Incitations fiscales et contraintes de financement	168

ANNEXE 1	DESCRIPTION DES INCITANTS FISCAUX DANS LES PAYS EUROPEENS	169
1.	LES INCITANTS FISCAUX SUR LES INVESTISSEMENTS DES ENTREPRISES	169
1.1	<i>Véhicules de société</i>	169
1.2	<i>Autres</i>	169
1.2.1.	Luxembourg	169
1.2.2.	France	170
1.2.3.	Pays-Bas	170
1.2.4.	Angleterre : amortissements accélérés	171
2.	INVESTISSEMENTS ET DEPENSES DES MENAGES	171
2.1	<i>Habitations</i>	171
2.1.1.	France	171
2.1.2.	Angleterre	172
2.1.3.	Allemagne	172
2.2	<i>Voitures / Transports</i>	172
2.2.1.	France	172
2.2.2.	Allemagne	173
2.3	<i>Divers</i>	173
ANNEXE 2	TABLE DE CONVERSION D'UNITES	175
ANNEXE 3	EXONERATIONS (TAXES SUR L'ENERGIE)	177
ANNEXE 4	LES EFFETS DES VARIANTES SUR LES PRIX	181
ANNEXE 5	L'IMPACT DES DIFFERENTS SCENARIOS SUR LES RECETTES FISCALES NOTE METHODOLOGIQUE.....	183
ANNEXE 6	AIDES DIRECTES REGIONALES.....	185
BIBLIOGRAPHIE		191

D/2009/11.691/7