



HAL
open science

La fiscalité des produits énergétiques induit-elle la sobriété énergétique ?

Céline Viessant

► **To cite this version:**

Céline Viessant. La fiscalité des produits énergétiques induit-elle la sobriété énergétique ?. Revue de droit fiscal, 2023, 38. hal-04540197

HAL Id: hal-04540197

<https://amu.hal.science/hal-04540197v1>

Submitted on 10 Apr 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La fiscalité des produits énergétiques induit-elle la sobriété énergétique ?

Céline VIESSANT

Professeur des Universités, Aix Marseille-Université, Centre d'Études Fiscales et Financières (UR 891)

Secrétaire général de la Société Française de Finances Publiques

Le 6 octobre 2022, le gouvernement français a présenté un plan de sobriété énergétique¹. Outre les actions sectorielles, ce plan prévoit deux engagements communs à tous les secteurs : « consommer moins d'énergie » dans les bâtiments et « construire une mobilité plus sobre, plus économe pour tous »², invitant finalement tous les acteurs économiques, publics et privés, à faire des économies d'énergie. D'un point de vue fiscal, le plan ne prévoit que des exonérations d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales visant à développer l'usage des transports collectifs et du vélo³. Il ne mobilise donc qu'à la marge l'instrument fiscal et ne remet pas en cause une fiscalité des produits énergétiques qui ne va pas toujours dans le sens de la sobriété énergétique.

Dans l'éditorial de ce plan, la Première ministre précisait que la sobriété était un concept simple : « des économies choisies plutôt que des coupures subies »⁴. Cette simplicité apparente masque une réalité un peu plus complexe, comme l'important travail réalisé, en 2019, par l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie (ADEME), sur la signification de cette notion, le montre⁵. Dans le rapport final qui en découle, les auteurs ont tenté de définir ce qu'était la sobriété en partant des traditions philosophiques et religieuses anciennes qui renvoient au refus de l'opulence, à la frugalité et à la modération⁶. Tout en reconnaissant son caractère fluctuant⁷, ils en donnent une définition moderne fondée sur la « modération de la production comme de la consommation »⁸. La sobriété correspond donc au niveau de consommation et de production « permettant de ne pas dépasser, globalement, une empreinte écologique d'une planète »⁹. Le Conseil Economique, Sociale et Environnemental (CESE) retient, tout en se référant aux travaux de l'ADEME, la définition proposée par le Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat (GIEC) pour lequel la sobriété est « l'ensemble des mesures d'organisations collectives et de pratiques du quotidien qui évitent et réduisent la demande en énergie, matériaux, sol et eau tout en assurant le bien-être pour tous

¹ <https://www.ecologie.gouv.fr/sites/default/files/dp-plan-sobriete.pdf>

² *Ibid.*

³ *Ibid.*

⁴ *Ibid.*

⁵ ADEME, *Panorama sur la notion de sobriété – définitions, mises en œuvre, enjeux* (rapport final), 2019, 52 p.

⁶ *Ibid.* p. 8.

⁷ *Ibid.* pp. 21 et ss.

⁸ *Ibid.* pp. 9 et ss.

⁹ *Ibid.* p. 18.

dans les limites de la planète »¹⁰. Ces différents travaux ne manquent pas de faire le lien entre l'objectif de sobriété et l'objectif environnemental qui, en général, se rejoignent¹¹.

La sobriété énergétique constitue l'un des éléments de la sobriété ; elle est donc définie en miroir comme la « modération de la consommation d'énergie par des changements de comportements »¹², « une remise en cause des habitudes de consommation qui structurent nos sociétés industrialisées »¹³, sans toutefois négliger « le recours à des énergies renouvelables et la recherche d'efficacité »¹⁴. Au-delà, cette notion a désormais une portée juridique : le législateur l'a intégrée, en 2011, dans le code de l'énergie afin d'imposer aux acteurs publics et privés de veiller, notamment, à « maîtriser la demande d'énergie et favoriser l'efficacité et la sobriété énergétiques »¹⁵. L'objectif de sobriété énergétique implique incontestablement « une remise en cause des habitudes de consommation » et des « changements de comportements »¹⁶. La fiscalité est, dès lors, un instrument susceptible d'aider à atteindre cet objectif¹⁷, « un levier essentiel » qui permet « d'inciter les acteurs économiques à s'orienter vers des modes de consommation et de production plus durables »¹⁸. Portant sur les produits énergétiques, elle peut donc être mobilisée pour atteindre l'objectif de sobriété énergétique.

Il n'existe pas de définition précise de la notion de « produit énergétique » dans les textes officiels. En droit fiscal, elle renvoie à la notion de sources d'énergie qui sont constituées par « l'ensemble des matières premières ou des phénomènes naturels utilisés pour la production d'énergie »¹⁹. Ces sources sont classées en énergie non-renouvelable ou énergie fossile²⁰ et en énergie renouvelable²¹. Il convient, en pratique, de se référer à la nomenclature douanière européenne à laquelle renvoient tant la directive du 27 octobre 2003 sur la taxation de l'énergie²² que les textes nationaux, notamment le code des impositions sur les biens et services (CIBS)²³ dont l'article L. 312-3 énumère les catégories de produits soumis à l'accise sur les énergies²⁴. Le détail de l'ensemble des produits visés ressort d'une circulaire modifiée tous les trimestres²⁵.

¹⁰ CESE, *Quelles politiques pour favoriser l'évolution de la société vers la sobriété ?* Avis du 11 janvier 2023, p. 15.

¹¹ ADEME, *op. cit.*, p. 15. Les auteurs du rapport soulignent que « c'est principalement la motivation environnementale qui, dans ces approches, justifie le recours à la sobriété » et que la sobriété est un « enjeu de justice environnementale » (pp. 17 et ss.). Également, CESE, *Rapport préc.*, p. 38.

¹² ADEME, *op. cit.*, p. 14.

¹³ L. Sémal, « Sobriété », in *Dictionnaire de la pensée écologique* (dir. D. Bourg et A. Papaux), Paris, PUF, coll. « Quadrige. Dicos poche », 2015.

¹⁴ ADEME, *op. cit.*, pp. 22 et ss.

¹⁵ *C. énergie*, art. L. 100-2.

¹⁶ F. Cézard et M. Mourad, *préc.*, p. 14.

¹⁷ V. J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, coll. « Manuel », 4^{ème} éd., 2016, § 69.

¹⁸ CESE, *Rapport préc.*, p. 41.

¹⁹ https://www.larousse.fr/encyclopedie/divers/sources_d%C3%A9nergie/187238

²⁰ *Ibid.* Il s'agit d'énergie produite à partir de composés issus de la décomposition sédimentaire des matières organiques, c'est-à-dire principalement composés de carbone (pétrole, gaz naturel et charbon) ainsi que l'uranium et toute matière première à la base de la production d'énergie nucléaire.

²¹ *Ibid.* : c'est l'ensemble des filières diversifiées dont la mise en œuvre n'entraîne en aucune façon l'extinction de la ressource initiale et est renouvelable à l'échelle humaine (vent, soleil, chaleur terrestre, eau et biodégradation).

²² Cons. CE, *dir.* 2003/96/CE, 27 oct. 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOCE* 31 octobre 2003, n° L. 283/51.

²³ *CIBS*, art. L. 111-3, qui renvoie aux positions et sous-positions de la nomenclature combinée définie par le règlement (CEE) n° 2658/87, 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun, *JOCE* 7 sept. 1987, n° L. 256/1.

²⁴ *CIBS*, art. L. 312-1 à L. 312-107.

²⁵ Circ. n° 23-014, 28 juill. 2023, relative aux droits et taxes applicables aux produits énergétiques à compter du 1^{er} juillet 2023, *BOD* n° 7476, 30 juin 2023.

Outre la TVA à laquelle ces produits sont communément soumis, le rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État²⁶ inclut, dans la fiscalité sur l'énergie, les cinq fractions de l'accise sur les énergies²⁷, la taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans le transport (TIRUERT)²⁸ et les impositions forfaitaires des entreprises de réseau (IFER) qui sont prélevées au profit des collectivités territoriales²⁹. Le gaz naturel et l'électricité sont, également, soumis à une contribution tarifaire d'acheminement³⁰. Au-delà, certaines taxes atteignent les installations de production des produits énergétiques telles les installations nucléaires³¹ ou les éoliennes maritimes³².

Dans un avis de 2023, le CESE a préconisé d'engager une réforme de la fiscalité appliquée à la consommation pour limiter l'empreinte carbone, laissant supposer qu'il est possible d'inciter à la sobriété énergétique en utilisant cet instrument³³. Ce constat amène à s'interroger sur le lien entre la sobriété énergétique et la fiscalité des produits énergétiques. Dans la mesure où la fiscalité est déjà utilisée en matière de protection de l'environnement et qu'il existe un lien ténu entre les objectifs environnementaux et la recherche de la sobriété, on peut se demander si la fiscalité des produits énergétiques induit la sobriété énergétique.

La réponse à cette question est forcément relative. On constate, d'une part, que la fiscalité des produits énergétiques l'induit indirectement (I) mais qu'elle y incite insuffisamment, d'autre part (II).

I/ Une fiscalité induisant indirectement la sobriété énergétique

Si la sobriété énergétique signifie une modération des productions et des consommations, la fiscalité, en tant qu'elle augmente le prix des produits énergétiques, peut induire plus de sobriété dans la consommation des produits énergétiques (A). Au-delà, cet instrument peut inciter à la production et la consommation de produits plus sobres énergétiquement par le biais d'avantages fiscaux (B).

A/ Une fiscalité qui renchérit le prix des produits énergétiques

La fiscalité des produits énergétiques est essentiellement une fiscalité indirecte dans le sens où, « assis sur des faits ou opérations de production, d'échange ou de consommation »³⁴, le poids de l'impôt est intégré au prix du bien ou du service³⁵. En renchérissant par l'impôt le

²⁶ <https://www.economie.gouv.fr/files/files/2022/RAPPORT-IMPACT-ENVIRONNEMENTAL-DU-BUDGET-L%C3%89TAT%20-OCTOBRE-2022.pdf?v=1666101303> Voir, également, *Guide 2023 sur la fiscalité de l'énergie* (<https://www.ecologie.gouv.fr/sites/default/files/guide%20fiscalit%C3%A9%20energie%202021.pdf>).

²⁷ Électricité (ex-taxe intérieure de consommation finale d'électricité, TICFE), Gaz naturel (ex-taxe intérieure de consommation de gaz naturel, TICGN), Charbon (ex-taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignites et coke, TICC) et produits énergétiques en métropole (ex-taxe intérieure de consommation des produits énergétiques, TICPE) et en outre-mer (ex-taxe spéciale de consommation, TSC).

²⁸ *C. douanes*, art. 266 quindecies.

²⁹ *CGI*, art. 1519 D et ss.

³⁰ *L.* n° 2004-803, 9 août 2004 relative au service public de l'électricité et du gaz et aux entreprises électriques et gazières, *JO* n° 185, 11 août 2004, texte n° 1, art. 18.

³¹ Taxe sur les installations nucléaires (*L. fin.* 2000, n° 99-1172, 30 déc. 1999, *JO* n° 0303, 31 déc. 1999, texte n° 1, art. 43), contribution annuelle au profit de l'Institut de radioprotection et de sûreté nucléaire (*L. fin. rect.* 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, *JO* n° 0302, 30 déc. 2010, texte n° 2, art. 96) ou contribution spéciale pour la gestion des déchets nucléaires (*L. fin. rect.* 2013, n° 2013-1279, 29 déc. 2013, *JO* n° 0303, 30 déc. 2013, texte n° 2, art. 58).

³² *CGI*, art. 1519 B.

³³ CESE, *op. cit.*, p. 6.

³⁴ J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, coll. « Manuel », 4^{ème} éd., 2016, § 192.

³⁵ F. Hervouët, « Impôts (directs et indirects) », in *DEFP*, Paris, Economica, 2017, p. 545.

prix des produits énergétiques, la fiscalité est susceptible d'induire indirectement une autolimitation de leur consommation, voire de détourner le consommateur vers des produits plus sobres.

Telle était l'ambition du gouvernement en proposant de créer une taxe carbone, au-delà de la protection de l'environnement et de la lutte contre l'effet de serre.

En effet, en 2000, la secrétaire d'État au budget justifiait l'extension du champ d'application de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) aux consommations intermédiaires de certains produits énergétiques³⁶ – équivalent à une taxe carbone – par la volonté « d'inciter, par la voie fiscale, les entreprises à modérer et à réduire leurs consommations d'énergie et leurs émissions de gaz carbonique »³⁷. Le Conseil constitutionnel va confirmer cet objectif – « renforcer la lutte contre l'effet de serre en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques »³⁸ – tout en déclarant le dispositif contraire au principe d'égalité devant l'impôt³⁹. De même, dans le cadre de la loi sur le Grenelle de l'environnement⁴⁰, le gouvernement proposait de créer une contribution « climat-énergie » en vue d'encourager les comportements sobres en carbone et en énergie et d'intégrer les effets des émissions de gaz à effet de serre dans les systèmes de prix par la taxation des consommations d'énergies fossiles⁴¹. La proposition, reprise dans le projet de loi de finances pour 2010⁴² et adoptée par le Parlement⁴³, va également être censurée par le Conseil constitutionnel en raison de la trop grande importance des régimes d'exemption⁴⁴.

La composante carbone a finalement été intégrée dans les régimes des taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques, sur le gaz naturel et sur le charbon en 2014⁴⁵, conformément au modèle proposé par la Commission européenne et justifiée, pour partie, par le souhait d'encourager les consommateurs à économiser l'énergie⁴⁶. Reportée sur l'accise sur les énergies, ses tarifs sont désormais fixés en intégrant la valeur du CO₂ qu'ils contiennent à partir d'une valeur de la tonne carbone⁴⁷. Parallèlement, le législateur a défini la trajectoire d'augmentation de son prix. Fixé à 7 € par tonne de CO₂ en 2014, la loi de finances pour 2014⁴⁸ prévoyait qu'il passe à 14,5 € en 2015 et à 22 € en 2016⁴⁹. Conformément aux dispositions de la loi sur la transition énergétique du 17 août 2015⁵⁰, l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2015 a précisé cette trajectoire pour les années ultérieures fixant la valeur de

³⁶ *L. fin. rect.* 2000, n° 2000-1353, 30 déc. 2000, *JO* n° 303, 31 déc. 2000, texte n° 2, art. 37.

³⁷ *PLFR* 2000, AN n° 2704; 15 nov. 2000.

³⁸ Cons. const., 28 déc. 2000, *déc.* n° 2000-441 DC, *Loi de finances rectificative pour 2000*, *Rec.* p. 201, consid. 35. V. S. Cottin et D. Ribes, « Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt », *RRJ* 2001, n° 2, p. 662.

³⁹ Cons. const., 28 déc. 2000, *déc.* n° 2000-441 DC, *préc.*, consid. n° 36 et 37.

⁴⁰ *L.* n° 2009-967, 3 août 2009, *de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement*, *JO* n° 0179, 4 août 2009, texte n° 2, art. 2.

⁴¹ *Projet de loi* AN n° 955, 16 juin 2008, de programme relatif à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement, p. 16.

⁴² *PLF* 2010, AN n° 1946, 30 sept. 2009, p. 102.

⁴³ *L. fin.* 2010, n° 2009-1673, 30 déc. 2009, *JO* n° 0303, 31 déc. 2009, texte n° 1, art. 7.

⁴⁴ Cons. const., 30 déc. 2009, *déc.* n° 2009-599 DC, *LF pour 2010*, *Rec.* p. 218, consid. 82.

⁴⁵ *L. fin.* 2014, n° 2013-1278, 29 déc. 2013, *JO* n° 0303, 30 déc. 2013, texte n° 1, art. 32.

⁴⁶ Commission européenne, *Une taxation plus intelligente de l'énergie dans l'UE : proposition de révision de la directive sur la taxation de l'énergie*, *Doc COM* (2011) 168 final.

⁴⁷ *PLF* 2014, AN n° 1395, 25 sept. 2013, p. 91.

⁴⁸ *L. fin.* 2014, n° 2013-1278, *préc.*

⁴⁹ *Ibid.*, art. 32.

⁵⁰ *L.* n° 2015-992, 17 août 2015, relative à la transition énergétique pour la croissance verte, *JO* n° 0189, 18 août 2015, texte n° 1, art. 1-VIII.

la tonne carbone « à 30,50 € en 2017, 39 € en 2018, 47,50 € en 2019, 56 € en 2020 et 100 € en 2030 »⁵¹, trajectoire consistant donc à augmenter, dans le temps, le prix de la tonne de CO₂⁵².

L'augmentation du prix des carburants traditionnels sous l'effet de la composante carbone est donc susceptible d'induire plus de sobriété énergétique en conduisant les agents économiques à réduire leurs déplacements et/ou à se tourner vers des solutions alternatives. Toutefois, le mouvement des « gilets jaunes » a mis en avant un problème d'acceptabilité de la fiscalité environnementale⁵³ et l'existence de « prisonniers énergétiques »⁵⁴ en incapacité de supporter l'alourdissement de la fiscalité énergétique. Ce mouvement populaire a conduit le gouvernement à « geler » la trajectoire de la composante carbone.

B/ Une fiscalité incitant à la production ou la consommation de produits plus sobres énergétiquement

Dans une certaine mesure, la fiscalité peut inciter les agents économiques à avoir un comportement énergétiquement plus sobre, un certain nombre de dispositifs étant susceptibles de les conduire à faire des économies d'énergie en procédant, notamment, à des investissements.

La mesure emblématique en la matière était le crédit d'impôt visant à encourager les particuliers à installer, dans leur habitation principale, des équipements leur permettant de consommer moins d'énergie. Ce dispositif a été, tout d'abord, accordé au titre des dépenses d'entretien afférentes à l'habitation principale sans objectif environnemental⁵⁵, puis transformé en crédit d'impôt dédié aux dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable (CIDD)⁵⁶, avant de devenir crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE)⁵⁷. Pour différents motifs, notamment de temporalité⁵⁸, l'article 15-II de la loi de finances pour 2020 a supprimé le CITE, le remplaçant par un mécanisme de primes destinées à financer, sous conditions de ressources, des travaux et dépenses en faveur de la rénovation énergétique des logements⁵⁹. Ce dispositif se juxtapose à l'application du taux de TVA de 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que pour les travaux induits qui leur sont indissociablement liés⁶⁰. Des mesures équivalentes sont applicables aux personnes morales qui peuvent bénéficier d'amortissements exceptionnels pour l'acquisition de matériels destinés à économiser l'énergie et d'équipements de production d'énergies

⁵¹ *L. fin. rect.* 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, *JO* n° 0302, 30 déc. 2015, p. 24701, texte n° 2, art. 16.

⁵² F. Pezet, « Du “serpent de mer” au “serpent de vert” : la refonte de la directive sur la fiscalité de l'énergie », *Dr. fisc.* 2021, n° 6, Et. 144, note 26.

⁵³ J. Anne-Braun et T. Guesdon, « La fiscalité sur l'énergie peut-elle devenir acceptables ? », *Revue de l'OFCE* 2022, n° 176, p. 55-85.

⁵⁴ J. Anne-Braun et T. Guesdon, *ibid.*, p. 64. Des mêmes auteurs, *Le consentement à la fiscalité environnementale*, <https://www.ccomptes.fr/system/files/2022-02/20220209-rapport-particulier-consentement-fiscalite-environnementale.pdf>. V. aussi, D. Bureau, F. Henriot et K. Schubert « Pour le climat : une taxe juste, pas juste une taxe », *Notes du Conseil d'analyse économique* 2019, n° 50, p. 1.

⁵⁵ PLF 2000, AN n° 1805, 15 sept. 1999, p. 36 et *L. fin.* 2000, n° 99-1172, *préc.*, art. 5.

⁵⁶ *L. fin.* 2005, n° 2004-1484, 30 déc. 2004, *JO* n° 304, 31 déc. 2004, texte n° 1, art. 90. Voir *JCl.* Fiscalité immobilière, fasc. 1273.

⁵⁷ *L. fin.* 2015, n° 2014-1654, 29 déc. 2014, *JO* n° 0301, 30 déc. 2014, texte n° 2, art. 3. Voir *JCl.* Impôts directs Traité, fasc. 1035-16.

⁵⁸ Réduction du délai entre la réalisation des travaux et l'obtention de l'avantage.

⁵⁹ *L. fin.* 2020, n° 2019-1479, 28 déc. 2019, *JO* n° 0302, 29 déc. 2020, texte n° 1, art. 15-II.

⁶⁰ *CGI*, art. 278-0 bis A.

renouvelables⁶¹ ou du crédit d'impôt en faveur de la rénovation énergétique des bâtiments tertiaires d'entreprise pour les années 2023 et 2024⁶².

En outre, si elle concerne l'économie de toutes les énergies, la recherche de la sobriété énergétique doit s'articuler avec l'utilisation d'énergies renouvelables⁶³. Une taxe, telle que la TIRUERT, peut indirectement favoriser la sobriété énergétique, au-delà de la lutte contre l'effet de serre. Cette taxe est relativement récente dans sa dénomination⁶⁴ mais l'est moins dans son principe mis en œuvre, à partir de 2005, dans le cadre de la TGAP⁶⁵. En 2019, le législateur a souhaité renforcer le caractère incitatif du dispositif, l'inscrire dans la durée et améliorer son articulation avec la TICPE en créant la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB)⁶⁶ remplacé deux ans plus tard par la TIRUERT. Le dispositif consiste à appliquer un prélèvement supplémentaire aux entreprises distributrices de carburants en France et à leur accorder le bénéfice d'une minoration de taux à condition qu'elles incorporent des biocarburants dans les carburants traditionnels qu'elles produisent. Ce mécanisme incitatif s'inscrit pleinement dans l'objectif européen de promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables⁶⁷.

Si la fiscalité peut induire indirectement la sobriété énergétique, certains dispositifs fiscaux incitent peu à la sobriété énergétique.

II/ Une fiscalité incitant peu à la sobriété énergétique

Pour l'heure, le législateur fiscal n'a pas utilisé la fiscalité des produits énergétiques pour inciter à la sobriété énergétique. Il a même maintenu un certain nombre d'avantages fiscaux peu favorables à un changement des comportements en ce sens (A) ainsi que la taxation des énergies renouvelables (B).

A/ L'existence d'avantages fiscaux contraires à la recherche de la sobriété énergétique

Certains avantages fiscaux sont manifestement contraires à la recherche de la sobriété énergétique. Ils s'inscrivent, pour l'essentiel, dans le régime de l'accise sur les énergies et sont autorisés par la directive européenne du 27 octobre 2003⁶⁸. Le dernier rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État, précisait qu'au 1^{er} janvier 2022, étaient ainsi appliqués quarante-quatre tarifs réduits – dont treize pour les transports, six pour les activités agricoles, forestières et montagnardes, douze pour l'industrie et treize pour les activités relevant du dispositif des quotas d'émission de CO₂ – huit tarifs particuliers et quatre dispositifs de modulations locales⁶⁹ en plus des exonérations concernant les produits énergétiques utilisés

⁶¹ Des taux réduits de TVA peuvent également s'appliquer, notamment le taux de 10 % sur la pose de panneaux solaires au bénéfice des personnes physiques (*CGI, art. 278 0-bis A*).

⁶² *L. fin.* 2023, n° 2022-1726, 30 déc. 2022, *JO* n° 0303, 31 déc. 2022, texte n° 1, art. 51. Ce crédit d'impôt ne devait s'appliquer qu'entre le 1^{er} octobre 2020 et le 31 décembre 2021 (*L. fin.* 2021, n° 2020-1721, 29 décembre 2020, *JO* n° 0315, 30 déc. 2020, texte n° 1, art. 27) et a été rétabli pour les années 2023 et 2024.

⁶³ V. par exemple, NégaWatt, *La sobriété énergétique. Pour une société plus juste et plus durable*, 2018 (https://negawatt.org/IMG/pdf/sobriete-scenario-negawatt_brochure-12pages_web.pdf). Également, ADEME, *op. cit.*, p. 35.

⁶⁴ *L. fin.* 2021, n° 2020-1721, 29 déc. 2020, *préc.*, art. 58.

⁶⁵ *L. fin.* 2005, n° 2004-1484, 30 déc. 2004, *préc.*, art. 32.

⁶⁶ *L. fin.* 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, *JO* n° 0302, 30 déc. 2018, texte n° 1, art. 192.

⁶⁷ PE et Cons. UE, *dir.* 2018/2001, 11 déc. 2018, relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, *JOUE* 21 déc. 2018, n° L 328/82, art. 3.

⁶⁸ Cons. CE, *dir.* 2003/96/CE, 27 oct. 2003, *préc.*, art. 14 et ss.

⁶⁹ Rapport *préc.*, note 62.

pour les besoins de la production de produits énergétiques ou d'électricité⁷⁰. Ces avantages fiscaux sont justifiés par la nécessité de protéger la compétitivité des entreprises ou ne pas pénaliser un secteur d'activité⁷¹ mais ils n'incitent pas à la sobriété énergétique. En 2019, le Conseil d'analyse économique notait que 15 % des émissions liées à l'utilisation de l'énergie, hors secteur relevant du marché européen de quotas, étaient exonérées⁷².

Les taux réduits – voire les taux zéro – sont appliqués à la consommation de produits énergétiques, notamment les gazoles et les essences, dans le cadre des activités de transport, tel que le transport de personnes par taxi, le transport routier de marchandises ou le transport collectif routier de personnes. Parmi les produits bénéficiant de tarifs réduits ou nuls, certains font particulièrement débats⁷³. C'est le cas de l'exonération des carburants d'aviation (kérosène) sur les vols internationaux⁷⁴ et de ceux utilisés pour la navigation dans les eaux communautaires⁷⁵. Le secteur de l'aviation est, toutefois, soumis au système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre depuis 2012 contrairement à la navigation maritime. Le législateur est donc intervenu pour aligner progressivement le tarif applicable à l'essence d'aviation sur le tarif normal des essences et du kérosène⁷⁶. Il en va de même du taux réduit applicable aux gazoles utilisés comme carburant pour le transport de marchandises dont le tarif réduit devrait disparaître d'ici le 1^{er} janvier 2030⁷⁷.

Sans prétendre à l'exhaustivité, d'autres avantages fiscaux sont maintenus tel que l'application d'un taux réduit sur les fiouls lourds et les gaz de pétrole liquéfiés utilisés à usage combustible dans le secteur agricole et forestier⁷⁸ ou d'un taux zéro sur les produits énergétiques autre que les gaz naturels et les charbons utilisés dans certains procédés et activités industriels, notamment les doubles usages⁷⁹ ou pour la fabrication de produits minéraux non métalliques également dénommée procédés minéralogiques⁸⁰. De même, l'application d'un taux réduits de l'accise sur l'électricité bénéficie aux entreprises grandes consommatrices d'électricité, ou électro-intensives⁸¹ et, sous certaines conditions, aux centres de stockage de données numériques (*data-center*)⁸².

Si la préservation de la compétitivité des entreprises a permis de justifier ces avantages fiscaux, la mise en place du mécanisme d'ajustement carbone aux frontières pourrait amener les États membres à tourner leur fiscalité vers la recherche d'une plus grande sobriété énergétique.

⁷⁰ Cons. CE, *dir.* 2003/96/CE, 27 oct. 2003, *préc.*, art. 14.

⁷¹ V. *Guide 2023 sur la fiscalité des énergies*, *op. cit.*, pp. 11, 18 et 24.

⁷² D. Bureau, F. Henriot et K. Schubert, *op. cit.*, p. 7.

⁷³ CESE, *op. cit.*, pp. 20-21.

⁷⁴ Cons. CE, *dir.* 2003/96/CE, 27 oct. 2003, *préc.*, art. 14, I, b).

⁷⁵ Cons. CE, *dir.* 2003/96/CE, 27 oct. 2003, *préc.*, art. 14, I, b).

⁷⁶ *L. fin.* 2023, n° 2022-1726, 30 déc. 2022, *préc.*, art. 70. Le tarif spécial sera supprimé à compter du 1^{er} janvier 2024.

⁷⁷ L. n° 2021-1104, 22 août 2021, portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets, JO n° 0196, 24 août 2021, texte n° 1, art. 130. Ce dispositif est cependant conditionné à l'évolution du parc de poids lourds.

⁷⁸ *CIBS*, art. L. 312-61.

⁷⁹ *CIBS*, art. L. 312-66. Il s'agit, notamment, de la réduction chimique, de l'électrolyse ou des procédés métallurgiques.

⁸⁰ *CIBS*, art. L. 312-67.

⁸¹ *CIBS*, art. L. 312-71 et L. 312-72.

⁸² *CIBS*, art. L. 312-70.

B/ Des énergies renouvelables taxées

Même s'ils font l'effort de recourir aux énergies renouvelables ou d'installer des équipements énergiquement sobres, les agents économiques sont soumis à un certain nombre de dispositions fiscales⁸³. Quelques exemples illustrent ce constat.

Les entreprises productrices de produits énergétiques d'origine renouvelable sont systématiquement assujetties aux impôts commerciaux. Concernant la TVA, l'installation de panneaux photovoltaïques y est soumise au taux normal de 20 % (matériel et pose). Seules les personnes physiques peuvent bénéficier de l'application du taux réduit de 10 % si elles remplissent certaines conditions : il faut, notamment, que les installations soient destinées à l'autoconsommation et leur puissance inférieure à 3kilowatt-crête (kWc)⁸⁴.

Concernant l'imposition des bénéficiaires, les producteurs d'énergie sont soumis à l'impôt sur les revenus qu'ils en retirent. S'il s'agit d'une personne morale, elle est redevable de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC. Même les particuliers peuvent être imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux non professionnels si elles ne remplissent pas les quatre conditions, inscrites à l'article 35 ter du CGI, leur permettant de bénéficier d'une exonération : les installations doivent utiliser l'énergie radiative du soleil, leur puissance ne doit pas excéder 3 kWc, elles doivent être raccordées au réseau public en deux points au plus et elles ne doivent pas être affectées à l'exercice d'une activité professionnelle.

Dans le même sens, l'électricité est soumise à l'accise sur les énergies quelle que soit la méthode de production. Utilisant les possibilités offertes par la directive de 2003⁸⁵, le législateur a fixé un tarif particulier, égal à zéro, à l'électricité d'origine renouvelable produite par de petites installations et consommée par le producteur⁸⁶. Toutefois, le bénéfice de ce tarif n'est accordé que si trois conditions sont cumulativement remplies : la puissance installée sur le site doit être inférieure à un mégawatt et l'électricité consommée pour les besoins des activités de la personne qui l'a produite, la troisième condition tenant au mode de production « propre »⁸⁷. Du fait de cette conditionnalité, le tarif particulier est loin de s'appliquer à tous les producteurs.

La production d'électricité est également soumise à la taxe sur les éoliennes maritimes⁸⁸ et aux impositions forfaitaires sur les entreprises de réseaux (IFER). Ces dernières frappent, principalement, la production d'énergies renouvelables : les éoliennes et hydroliennes⁸⁹, la production d'électricité d'origine photovoltaïque ou hydraulique⁹⁰ et la production d'électricité d'origine géothermique⁹¹. À la marge, l'article 1635 quater J du CGI prévoit l'application de la taxe d'aménagement sur la valeur forfaitaire des éoliennes d'une hauteur supérieure à douze mètres (3 000 € par éolienne) et sur les panneaux photovoltaïques au sol (10 € par mètre carré).

Ces impositions sont généralement considérées comme un frein « à l'essor du photovoltaïque résidentiel dans le mix électrique français » et sont susceptibles d'empêcher la France d'atteindre les objectifs fixés par la stratégie énergie-climat⁹².

⁸³ Voir *supra*.

⁸⁴ BOI-TVA-LIQ-30-20-90-20, 23 déc. 2020, n° 260.

⁸⁵ Cons. CE, *dir.* 2003/96/CE, 27 oct. 2003, *préc.*, art. 15.

⁸⁶ *CIBS*, art. L. 312-79.

⁸⁷ *CIBS*, art. L. 312-87.

⁸⁸ *CGI*, art. 1519 B et C.

⁸⁹ *CGI*, art. 1519 D.

⁹⁰ *CGI*, art. 1519 F.

⁹¹ *CGI*, art. 1519 HB.

⁹² V., par ex., *Amendement PLF 2023*, n° I-1248, 5 oct. 2022.

L'instrument fiscal n'est pas spécifiquement utilisé pour rechercher la sobriété énergétique. Certaines mesures fiscales la favorisent indirectement mais des efforts restent à faire pour réduire, voire supprimer, les dispositions discordantes. La fiscalité peut inciter à changer les comportements en ce sens. Mais il convient de rappeler que ce n'est qu'un instrument parmi d'autres à mobiliser⁹³, la politique environnementale, comme la recherche de la sobriété énergétique, requérant « un *mix* d'instruments qui sont complémentaires »⁹⁴.

⁹³ V. C. Viessant, « La création d'une imposition environnementale : quel intérêt ? », *REIDF* 2015 n° 4, pp. 530-531.

⁹⁴ D. Bureau, F. Henriot et K. Schubert, *op. cit.*, p. 1.