

ANNEXES

Annexe n°1 : Echange de correspondances entre le Président de la République et le Premier Président de la Cour des comptes

LE PRÉSIDENT DE LA RÉPUBLIQUE

Paris, le 2 août 2010

Monsieur le Premier Président,

L'interdépendance économique, commerciale, industrielle et financière de la France et de l'Allemagne est particulièrement forte. Elle se manifeste d'abord sur le plan commercial : la France est le premier client et le 3^{ème} fournisseur de l'Allemagne. Cette intégration se manifeste aussi au niveau des investissements : 2200 entreprises françaises sont présentes en Allemagne et représentent 400 000 emplois. En France, on estime le nombre d'entreprises allemandes à près de 3100 représentant 300 000 salariés. De nombreux partenariats industriels se sont noués entre nos deux pays.

La crise que nous avons traversée a montré que la stabilité de l'Europe repose sur le couple franco-allemand. Nos deux pays représentent à eux seuls 49% du PIB de la zone euro. Notre croissance est donc un élément essentiel pour le dynamisme de l'Europe.

Alors que l'intégration de nos économies est de plus en plus forte et que les facteurs de production sont de plus en plus mobiles, nous devons nous interroger sur les différences et les convergences de nos systèmes fiscaux.

Le niveau de prélèvements obligatoires est proche en France et en Allemagne avec respectivement 42,8% et 39,5% du PIB en 2008. Mais ces chiffres globaux recouvrent des réalités différentes. Or, la convergence entre nos systèmes fiscaux est un élément essentiel de notre intégration économique et de l'approfondissement du marché intérieur en Europe.

Dans cette perspective, je souhaite vous confier une mission, qui vous conduirez conjointement avec la Bundesfinanzakademie, destinée à dresser un état des lieux des systèmes fiscaux français et allemand, afin que nos Gouvernements soient ensemble en mesure de prendre des décisions pour aller vers davantage de convergence fiscale tant dans le domaine de la fiscalité des entreprises que dans celui de la fiscalité des particuliers.

Monsieur Didier Migaud
Premier Président de la Cour des Comptes

Le champ de votre étude portera sur l'ensemble des prélèvements obligatoires, et sur leur impact économique sur les personnes et les entreprises.

S'agissant de la fiscalité des entreprises, vous pourrez en particulier analyser les différences d'assiette entre nos deux systèmes d'impôt sur les sociétés et leur impact sur la compétitivité de nos entreprises. Vous pourrez également prendre appui dans cette comparaison sur les travaux menés dans le cadre du projet communautaire d'assiette commune consolidée.

Dans le domaine de la fiscalité des particuliers, une attention particulière sera portée à la cohérence globale de nos systèmes de prélèvements sur le revenu et le patrimoine.

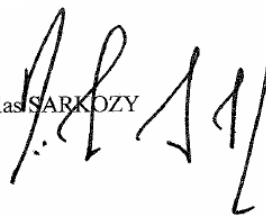
Vous porterez également une attention particulière à l'analyse comparée de la fiscalité environnementale dans nos deux pays.

Pour accomplir cette mission, vous pourrez constituer un groupe de travail comprenant des membres de la Cour des Comptes mais également des personnalités extérieures (économistes, spécialistes de la fiscalité).

Je souhaite pouvoir disposer de votre rapport final avant la fin de l'année 2010. Toutefois, afin d'éclairer les choix du Gouvernement, je souhaiterais que vous puissiez me transmettre un rapport d'étape de votre groupe de travail dès la fin du mois de septembre.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

Nicolas SARKOZY





Le Premier Président

Paris, le 13 septembre 2010

N° 5299

Monsieur le Président de la République,

Par lettre du 2 août 2010, vous m'avez fait connaître votre souhait de voir la Cour établir un état des lieux comparé des systèmes fiscaux français et allemand, analysant les différences et les voies possibles de convergence, si chacun des Gouvernements le souhaite, tant dans le domaine de la fiscalité des entreprises que dans celui de la fiscalité des particuliers.

Au regard de l'intérêt majeur présenté par le sujet, j'ai décidé, en reprenant la méthode adoptée pour donner suite à votre lettre du 6 février 2009 concernant les concours publics aux établissements de crédits, d'inscrire ce travail au programme de la juridiction et j'ai arrêté les dispositions d'organisation interne, propres à en assurer la réalisation la plus efficace possible.

Le premier examen de ce dossier fait apparaître précisément que la comparaison des systèmes fiscaux et l'analyse plus approfondie de certaines de leurs composantes impliquent une approche préalable globale de tous les prélèvements, compte tenu de leurs imbrications et de leurs interactions. Aussi la note d'étape que vous avez souhaitée identifiera les questions à examiner et précisera les travaux à mener ainsi que la méthode utilisée. Dès le stade de cette note d'étape, prévue pour mi-octobre, sera intégrée en particulier la consultation d'un groupe d'experts extérieurs à la Cour des comptes, de praticiens et d'économistes. La composition de ce groupe permettra une diversité des approches possibles, de façon à mobiliser la plus large expertise. La réflexion sera naturellement alimentée par les travaux récemment réalisés par le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), avec lequel les liaisons nécessaires sont dès à présent assurées.

S'agissant du dialogue avec les interlocuteurs allemands, j'ai bien noté le rôle du ministère fédéral des finances, dont relève la Bundesfinanzakademie, et il est évidemment souhaitable que l'organisation des travaux et les contacts nécessaires soient facilités.

Si l'ampleur du sujet, sa dimension internationale, le large ensemble de consultations à mener comme le respect nécessaire des procédures de contradiction et de publicité de la juridiction ne devraient pas permettre de respecter strictement l'objectif de fin décembre pour la remise du rapport final, les travaux seront menés de sorte qu'elle puisse en tout état de cause intervenir dans les premières semaines de 2011.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président de la République, l'expression de ma très haute considération et de mes respectueux sentiments.

Monsieur Nicolas SARKOZY
Président de la République


Didier MIGAUD

Annexe n°2 : Composition du groupe de travail

La Cour des comptes a constitué un groupe d'experts, composé de 16 membres (juristes, économistes, chefs d'entreprise) ayant une connaissance particulière des questions économiques et fiscales, et de la fiscalité allemande.

Ce groupe est composé de :

- M. Michel Aujean, fiscaliste, associé au cabinet TAJ, ancien directeur des analyses et politiques fiscales à la Commission européenne ;
- M. Stéphane Austry, avocat associé au cabinet CMS Francis Lefèbvre, ancien membre du Conseil d'Etat ;
- M. Robert Baconnier, président de l'association nationale des sociétés par actions (ANSA), ancien directeur général des impôts ;
- Mme Agnès Benassy-Quéré, directrice du centre d'études et de perspectives d'informations internationales ;
- M. Christian de Boissieu, président du Conseil d'analyse économique ;
- M. François Bourguignon, directeur de l'Ecole d'économie de Paris, ancien chef économiste et vice-président de la Banque mondiale ;
- M. François Calvarin, président-directeur général de Souriau, entreprise industrielle implantée notamment en Allemagne ;
- Mme Catherine Démier, conseiller maître à la Cour des comptes, secrétaire générale du Conseil des prélèvements obligatoires ;
- M. Daniel Gutmann, professeur de droit à l'université Paris I, spécialiste de droit fiscal ;
- M. Daniel Hager, président du directoire de Hager, entreprise industrielle implantée notamment en Allemagne ;
- M. Jean-Hervé Lorenzi, président du Cercle des économistes ;
- M. Francis Niss, président de Liebherr Aerospace, société allemande implantée en France ;
- M. Patrick Suet, secrétaire général de la Société générale ;

- M. Michel Taly, avocat associé au cabinet Arsène Taxand, ancien directeur du service de la législation fiscale ;
- M. Philippe Trainar, économiste, directeur des risques du groupe SCOR ;
- M. Christian Valenduc, conseiller général au service d'études du service public fédéral des finances belge, membre du comité des affaires fiscales de l'OCDE.

Ce groupe de travail était présidé par M. Didier Migaud, Premier Président de la Cour des comptes et, par désignation, par M. Christian Babusiaux, président de la première chambre de la Cour et de la formation interchambres constituée pour établir l'état des lieux comparé.

Annexe n°3 : Liste des personnes rencontrées

1) Personnalités auditionnées par la formation interchambres :

Marie-Christine COISNE-ROQUETTE, présidente de la Commission Fiscalité des entreprises, Michel GUILBAUD, directeur général, Marie-Pascale ANTONI, directrice des affaires sociales, Mouvement des Entreprises de France (MEDEF).

Jean-Philippe COTIS, directeur général de l'INSEE.

Ramon FERNANDEZ, directeur général, Philippe GUDIN de VALLERIN, chef du service des politiques macroéconomiques et des affaires européennes, Michel HOUDEBINE, chef du service des politiques publiques, Direction générale du Trésor (DGT).

Philippe LE CLÉZIO, secrétaire confédéral chargé du financement de la protection sociale et de la fiscalité, Véronique DESCACQ, secrétaire nationale en charge de l'économie, Confédération Française Démocratique du Travail (CFDT).

Marie-Christine LEPETIT, directrice de la législation fiscale, Irène GRENET, chef du bureau E2 comparaisons internationales, Direction de la législation fiscale (DLF).

Maurice LÉVY, président, Alexandre TESSIER, directeur général, Stéphanie ROBERT, directeur fiscal, François SOULMAGNON, directeur, M. Pierre-Aymery CLARKE de DROMANTIN, chargé de mission affaires sociales, Association Française des Entreprises privées (AFEP).

Nasser MANSOURI GUILANI, conseiller du secrétaire général, Patricia TÉJAS, secrétaire générale de la fédération des finances, Michel FONTAINE, membre de la direction générale de la fédération des finances, Confédération Générale du Travail (CGT).

Gert MUELLER-GATERMANN, directeur, Sabine SYDOW, Kerstin FRIEDHEIM, ministère fédéral des finances allemand.

Pascal PAVAGEAU, secrétaire confédéral, Sophie TASQUÉ, Sébastien DUPUCH, Philippe GUIMARD, assistants confédéraux, Force Ouvrière (FO).

Thomas PIKETTY, professeur, Ecole d'économie de Paris.

Jean-François ROUBAUD, président, Jean-Eudes du MESNIL du BUISSON, secrétaire général, Gérard ORSINI, président de la commission juridique et fiscale, Pascal LABET, directeur des affaires économiques et fiscales, Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (CGPME).

La Cour a également bénéficié de l'expertise des membres du Conseil allemand d'experts économiques (*der Sachverständigenrat*) et des représentants du Conseil d'analyse économique (CAE) lors d'un séminaire consacré aux finances publiques le 14 février :

Pr. Wolfgang FRANZ, président du Conseil allemand d'experts économiques ;

Pr. Lars FELD, membre du Conseil allemand d'experts économiques ;

Pr. Jens CLAUSEN, secrétaire général, Pr. Malte HÜBNER, Dominik RUMPF, membres des services du Conseil allemand d'experts économiques ;

Christian de BOISSIEU, président délégué du Conseil d'analyse économique ;

Gilbert CETTE, membre du Conseil d'analyse économique.

2) Personnes rencontrées :

Souzic AMBROSI, directeur des affaires fiscales, Siemens.

Michel AVRILLIER, directeur administratif et financier, DURAVIT SA.

Jérôme BARRE, Nicolas BOURGEOIS, avocats, cabinet FRANKLIN.

Alain BASSIERE, directeur des affaires fiscales, Saint-Gobain.

Marie-Odile BECKER, directeur du développement, ATRYA SAS (groupe TRYBA).

Jean-Luc BIACABE, directeur des études économiques, Chambre de commerce et d'industrie de Paris.

Christine BOUVIER, directrice des affaires fiscales, Allianz.

Max-André DELANNOY, sous-directeur des marchés de l'énergie et des affaires sociales, DGEC.

Jean-Marie DEMANGE, Ministre conseiller pour les affaires économiques et financières, Xavier LUQUET, conseiller pour les affaires sociales, Laurence SIMON-MICHEL, attaché fiscal, ambassade de France à Berlin.

Michel DIDIER, président, Denis FERRAND, directeur général, Gilles KOLEDA, directeur des études, Coe-Rexecode.

Michel GILLET, directeur des affaires fiscales, Vinci.

Stéphane GUENE, sous-directeur en charge des finances publiques, Stéphane LHERMITTE, chef du bureau des études fiscales, DGT.

Catherine HENTON, directrice des affaires fiscales, Sanofi.

Jacques LE CACHEUX, professeur des universités à l'Université de Pau, directeur du département des études, Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE).

Alain LAMASSOURE, président de la commission des budgets du Parlement européen.

Dominique LIBAULT, directeur de la sécurité sociale, Laurent CAUSSAT, sous-directeur en charge des études et des prévisions financières, Stéphanie CHORT, chargée de mission, Direction de la sécurité sociale.

Vincent MARCUS, chef du bureau fiscalité et instruments économiques, Commissariat général au Développement durable.

Rudolf MELLINGHOFF, juge près la Cour constitutionnelle allemande.

Jeffrey OWENS, directeur du centre de politique et d'administration fiscale, Pascal SAINT-AMANS, chef de division, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, OCDE.

John PALACIN, chef du bureau des politiques sectorielles et taxes sur les transactions, DLF.

Isabelle PEROZ, chef du bureau fiscalités de l'énergie, de l'environnement et lois de finances, DGDDI.

Patrice POULIGUEN, directeur des affaires fiscales, BNPP.

Charles RAHM, chef comptable, SIDEL-CONVEYING SAS.

Roland RAYAR, directeur des affaires fiscales, Bosch.

Luc ROUSSEAU, directeur général de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS).

Frédéric SAINT-GEOURS, président, Jean-François PILLIARD, délégué général, Union des industries et des métiers de la métallurgie (UIMM).

Reinhard SCHÄFERS, ambassadeur d'Allemagne en France, Detlef WEIGEL, ministre plénipotentiaire, Thomas WRIESSNIG, ministre, directeur des services économiques de l'ambassade, Kai DADE, attaché douanier et fiscal.

Kurt SCHLOTTHAUER, président directeur général, société Coffra.

Henri STERDYNIAK, professeur associé à l'Université Paris Dauphine, directeur du département économie de la mondialisation, OFCE.

Xavier TIMBEAU, directeur du département analyse et prévision, OFCE.

Henry UHRING, conseiller technique chargé des relations économiques franco-allemandes, Michel LAINE, CCI régionale d'Alsace.

Jacky UTZ, directeur des comptabilités, LIDL FRANCE.

Philippe VARIN, président du directoire, Jean-Claude HANUS, secrétaire général, société PSA Peugeot Citroën.

Annexe n°4 : Répartition des prélèvements obligatoires entre ménages et entreprises

Il est difficile de déterminer la part des prélèvements obligatoires supportée par les ménages et celle supportée par les entreprises, d'autant plus que cette répartition ne tient pas compte de la faculté d'un agent économique à répercuter la charge réelle de la taxation sur un autre. Plusieurs difficultés méthodologiques apparaissent.

En premier lieu, cette distinction soulève la question du traitement des entrepreneurs individuels : imposés à l'IRPP, leurs revenus n'en sont pas moins de nature professionnelle. Il serait donc nécessaire de répartir le produit de l'imposition du revenu en fonction de cette distinction entre ménages et entreprises, ce qui n'est possible qu'à partir d'hypothèses et d'estimations. La comparaison peut par exemple être biaisée par les entrepreneurs individuels en Allemagne : les statistiques fiscales permettent de distinguer entre IRPP payé par retenue à la source (équivalent des traitements et salaires français), et IRPP payé par voie de rôle (équivalent des BIC et BNC français). En revanche, ces statistiques ne permettent pas de déterminer si l'entrepreneur individuel allemand se rémunère en se versant un salaire, ou en déclarant des revenus non salariaux. Il est donc difficile, à moins de formuler des hypothèses fragiles, de déterminer avec certitude la charge fiscale réelle pesant sur ces personnes.

En second lieu, et plus fondamentalement, pour déterminer quels agents supportent réellement la charge fiscale, il faudrait pour chaque prélèvement obligatoire analyser la capacité du redevable de l'impôt à en répercuter la charge sur un tiers. Sur le plan technique, cela exigerait, en fonction des élasticités comparées de l'offre et de la demande, de tester pour chaque impôt jusqu'à quel point les entreprises peuvent modifier leurs prix ou les salaires versés pour répercuter le coût du prélèvement obligatoire sur les consommateurs ou les salariés. Enfin, pour être complète, une telle analyse devrait également tenir compte des interactions (et donc des élasticités comparées) avec le reste du monde, et avec les administrations publiques.

Un travail de cette ampleur ne pouvait être entrepris à l'occasion de cet état des lieux comparé des fiscalités des deux pays. A titre purement indicatif, la mesure en a été tentée sur la base des hypothèses suivantes :

- la TVA et les accises (sur le tabac, l'alcool, et les produits énergétiques), sont payées par les ménages ;
- l'imposition du revenu des ménages inclut l'imposition des revenus d'activité et des revenus de valeurs mobilières. La CSG et la CRDS sont incluses pour la France ;
- l'imposition du revenu des entreprises inclut l'imposition des bénéficiaires et des revenus de valeurs mobilières, ainsi que les prélèvements spécifiques en France (contribution sociale sur les bénéficiaires des sociétés, prélèvement sur les entreprises d'assurance ou sur les excédents d'entreprises pétrolières) ;
- les entrepreneurs individuels sont considérés comme des ménages, comme c'est le cas en comptabilité nationale ;
- les cotisations patronales sont considérées comme étant supportées par les entreprises, les cotisations salariales par les ménages ;
- les cotisations sociales imputées sont considérées comme des cotisations employeur ;
- le produit des taxes foncières est payé à 40% par les ménages et à 60% par les entreprises en Allemagne, et inversement à 60% par les ménages et à 40% par les entreprises en France ;
- pour les droits d'enregistrement en France et la taxe sur les mutations foncières en Allemagne, on estime que 80% sont payés par les ménages et 20% par les entreprises ;
- les prélèvements obligatoires dont le produit est inférieur à 1 Md€ ne sont pas reclassés²²⁷ ;
- les prélèvements obligatoires non recouverts, estimés à 0,2 point de PIB en France, ne sont pas pris en compte.

²²⁷ La classification d'Eurostat ne distingue pas entre prélèvements pesant sur les ménages et ceux reposant sur les entreprises. Par exemple, la taxe sur les cartes grises, principalement payée par les ménages, est comptabilisée dans un agrégat composé en très grande majorité de prélèvements payés exclusivement par les entreprises. Son produit étant peu significatif à l'échelle de l'ensemble des prélèvements obligatoires, (394 M€ en 2008), elle n'est pas reclassée.

Annexe n°5 : Les prélèvements sur le patrimoine

Les principaux régimes incitatifs en vigueur en France en matière de fiscalité des revenus du patrimoine

1) La défiscalisation totale de l'épargne réglementée

L'épargne réglementée, dont l'équivalent n'existe pas en Allemagne, tient une place centrale dans le patrimoine financier des ménages français : l'encours global des livrets A ou bleus, livrets jeunes, livrets d'épargne populaire, et livrets de développement durable représentait, en mars 2010 (dernière statistique Banque de France connue), 315,9 Md€, soit plus de 8% du montant total des actifs financiers des ménages français à fin 2009 (3 763,6 Md€ - Source : INSEE).

Les revenus tirés de cette épargne réglementée ne sont soumis à aucune taxation, ni au titre de l'impôt sur le revenu, ni au titre des contributions sociales, ce qui représente au total une dépense fiscale 2010 estimée à 975 M€ (375 M€ pour l'IR et 600 M€ pour les contributions sociales - Sources : PLF et PLSS 2011).

2) Les outils fiscaux mis en place pour favoriser l'épargne-logement

Des contrats d'épargne-logement - qui sont un équivalent des plans d'épargne-logement français - existent en Allemagne (environ 745 Md€ d'encours en 2008). Ces supports d'épargne étaient assortis, jusqu'en 2005, d'une prime d'accession à la propriété versée en franchise d'impôt sur le revenu, dont le coût budgétaire fut de 6,8 Md€ en 2005 (dont 2,9 Md€ pour le budget fédéral). Hormis cette subvention publique, qui a été supprimée à compter de janvier 2006, aucune mesure incitative de nature fiscale n'était et n'est prévue.

En France en revanche, l'incitation à l'épargne longue pour l'acquisition d'un logement est passée par le levier de la fiscalité. En l'espèce, les intérêts et la prime d'épargne versés au détenteur d'un compte ou d'un plan d'épargne-logement sont exonérés d'impôt sur le revenu (seulement sur les 12 premières années pour les intérêts du PEL) ; ils sont néanmoins soumis aux prélèvements sociaux de 12,1%. Ces

dérogations fiscales représentent un coût estimé 2010 de 440 M€ au titre de l'IR (source : PLF 2011).

3) Les mécanismes incitatifs en faveur de l'actionnariat populaire

L'Allemagne, où la culture de l'action est relativement peu développée (moins de 7% des ménages détiennent des valeurs mobilières), n'offre aucune incitation fiscale particulière à la détention d'actions, que ce soit en direct ou par l'intermédiaire d'organismes de placements collectifs. En France en revanche, où 19,3% des ménages possèdent des valeurs mobilières (source : INSEE – novembre 2010) - chiffre en nette baisse par rapport aux 24,2% de 2004, du fait de la désaffection provoquée par la crise financière -, plusieurs mesures fiscales incitatives existent.

Il s'agit en premier lieu, bien sûr, des règles d'abattement sur dividendes, de seuil annuel minimum de cession pour l'imposition des plus-values, ou encore d'exonération totale des plus-values au bout de 8 ans de détention.

Ces incitations fiscales portent aussi sur les plans d'épargne en actions (aucun équivalent n'existe en Allemagne), dont les principes permettent de constituer et de gérer un portefeuille d'actions en franchise d'impôt (sous réserve d'un plafond de versements annuels de 132 000€ pour une personne seule et 234 000€ pour un couple) En l'absence de retrait pendant la durée du plan (huit ans), les dividendes et les plus-values de cessions ne sont pas imposables à l'IR dès lors qu'ils sont réinvestis dans le PEA (les cessions au sein du PEA n'étant par ailleurs pas prises en compte dans le calcul du seuil annuel de cessions). Les contributions sociales, quant à elles, sont perçues sur les gains nets réalisés lors des retraits partiels et à la clôture du plan. Au total, ces dispositions fiscales spécifiques représentent un coût estimé 2010 de 315 M€ au titre de l'IR (source : PLF 2011).

4) Les aides fiscales liées à l'épargne salariale

Une loi d'encouragement à l'épargne des salariés prévoit en Allemagne le versement d'une prime à l'épargne qui représente, selon les cas, 9 ou 20% des sommes épargnées, dans la limite de 400 ou 470€ par an. Cette mesure coûtait environ 260 M€ en 2008 (dont 110 M€ pour l'Etat fédéral). En outre, depuis le 1^{er} avril 2009, une nouvelle disposition permet d'exonérer d'impôt toute distribution d'actions gratuites ou à tarif préférentiel, dans la limite de 360€ par an et par salarié.

La France, pour sa part, offre une série de dispositions fiscales avantageuses pour favoriser le développement de l'épargne salariale. Il en va ainsi de l'exonération à l'IR des sommes versées au titre de la

participation et de l'intéressement (sous certaines conditions), et de l'abondement apporté par l'entreprise aux plans d'épargne salariale, dont le coût total est estimé pour 2010 à 1,4 Md€. Quant aux mécanismes d'exonération d'IR sur les revenus provenant de l'épargne salariale et sur les plus-values de cession des titres acquis dans le cadre de ce type de dispositifs (participation, plan d'épargne entreprise, actionnariat salarié), leur coût estimé pour 2010 s'élève respectivement à 300 et 100 M€.

Traitement fiscal des revenus fonciers

**(Extrait du rapport « Le patrimoine des ménages »
Conseil des prélèvements obligatoires – mars 2009)**

	ALLEMAGNE	FRANCE
Mode d'imposition des revenus fonciers	Imposition des revenus fonciers au barème progressif de l'IR (taux maxi de 47,47%).	Imposition des revenus fonciers au barème progressif de l'IR (taux maxi de 40%). En-dessous 15 000€ : régime simplifié (micro-foncier)
Charges déductibles (hors intérêts)	Montant réel des charges nécessaires pour garantir ou conserver le revenu.	Montant des charges réelles (Micro-foncier = frais forfaitaires par abattement de 30% des revenus)
Intérêts d'emprunt	Déductibles sans limite.	Déductibles
Amortissement du prix d'acquisition ou de construction	Amortissement linéaire du bâti sur 50 ans (2% par an) ²²⁸ . - Amortissement pour acquisition de	Le prix d'acquisition n'est ni amortissable ni déductible (en IR catégorie des revenus fonciers, mais l'amortissement est

²²⁸ Les logements acquis ou construits entre le 1^{er} janvier 2004 et 31 décembre 2005 bénéficient de taux d'amortissement de 4% (sur 9 ans), 2,5% (sur 8 ans) puis 1,25% (sur 32 ans), hors terrain.

	logements sociaux ²²⁹ : 10% (5 ans) puis 7% (5 ans) et 3,1/3 (par an) sur la valeur restante, hors terrain.	possible en IS/BIC)
Traitement des déficits fonciers	Imputation sans limite sur le revenu global. Le solde non imputable est reportable sur les revenus de l'année précédente dans la limite de 511 500€ ²³⁰ puis peut être reporté sur les revenus des années suivantes sans limitation de temps mais sous conditions. ²³¹	Déficits imputables sur revenus fonciers des 10 années suivantes

²²⁹ Engagement de les louer pendant 10 ans et de respecter un certain montant de loyer. Les Länder sont habilités à fixer ces plafonds.

²³⁰ Doublé si couple marié.

²³¹ Il s'agit du régime général du traitement des déficits, non spécifique aux déficits fonciers.

Le régime d'imposition des produits d'assurance-vie et des rentes viagères en Allemagne

(Extrait du rapport « Le patrimoine des ménages »
Conseil des prélèvements obligatoires – mars 2009)

	AVANTAGE FISCAL LIE AUX COTISATIONS VERSEES	SORTIE EN RENTE	SORTIE EN CAPITAL
ALL	<p style="text-align: center;"><u>Assurance vie</u></p> <p>- Contrats conclus avant le 1^{er} janvier 2005.</p> <p>Déduction des primes dans la limite d'un certain plafond²³² de charges annuelles de 2400€, doublé pour un couple marié. Durée maximale des contrats : 12 ans.</p> <p>Contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2005</p> <p>Pas de déduction des primes d'assurance vie sur le revenu imposable.</p> <p style="text-align: center;"><u>Rente viagère à titre</u></p>	<p style="text-align: center;"><u>Pour les contrats d'assurance vie et les rentes viagères à titre onéreux :</u></p> <p>Imposition des produits capitalisés selon un taux fixe sur la durée de vie restante du crédirentier, décroissant avec l'âge du crédirentier à la date de l'échéance : par exemple si bénéficiaire âgé de 65 ans au moment où les prestations commencent à être versées, imposition sur 18% des revenus ; si âgé de 97</p>	<p style="text-align: center;"><u>Assurance vie</u></p> <p>- Contrats conclus avant le 1^{er} janvier 2005.</p> <p>Exonération totale des sommes versées si le contrat a une durée minimum de 12 ans. Sinon, imposition au barème général d'IR.</p> <p>- Contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2005</p> <p>RAS non libératoire de 26,37% puis imposition selon le barème général de l'IR avec crédit d'impôt au titre de la</p>

²³² Qui comprend, outre les primes d'assurance vie versées, les cotisations assurance maladie, accidents, vieillesse.

²³³ Il s'agit d'un nouveau régime d'assurance retraite institué en 2005. La déductibilité des primes augmente progressivement (2 points par an jusqu'en 2020 puis 1 point après 2020), elles seront totalement déductibles à compter de 2025. Corrélativement la proportion de la pension imposable augmente, elle aussi de 2 points par an (imposition totale à compter de 2004).

	AVANTAGE FISCAL LIE AUX COTISATIONS VERSEES	SORTIE EN RENTE	SORTIE EN CAPITAL
	<p><i>onéreux</i> pas d'avantage fiscal.</p> <p><u>Assurance retraite</u> : déduction de 64% en 2007 (66% en 2008) des sommes versées prises en compte dans un plafond annuel de 20 000€ (célibataire) ou de 40 000€ (si mariés).²³³</p> <p>Les prestations ne doivent pas être versées avant les 60 ans de l'assuré.</p>	<p>ans, imposition sur 1%.</p> <p><u>Assurance retraite</u> Imposition de 54% en 2007 (56% en 2008) de la pension au barème général de l'IR².</p>	<p>RAS.</p> <p>Cas particulier : Si le souscripteur a plus de 60 ans* et si contrat > 12 ans Abattement de 50% sur les sommes capitalisées (différence entre le montant du capital perçu et le coût du contrat (primes versées, frais divers))</p> <p>*au moment du paiement des sommes</p> <p><u>Rente viagère à titre onéreux</u> : sans objet</p> <p><u>Assurance retraite</u> : Pas de versement en capital (non cessible et non capitalisable).</p>

Les mesures d'exonérations des plus-values professionnelles en France

(Extrait du rapport « Entreprises et niches
fiscales et sociales »
Conseil des Prélèvements obligatoires - octobre 2010)

Numéro	Article	Opération	Déclassement	Coût
190204	151 septies	Cession des petites entreprises	2009	150 M€
190203 et 190206	41 et 151 nonies	Transmission à titre gratuit d'entreprises individuelles ou de parts de sociétés de personnes	2009	30 M€
150709	150-0 A-I-3 (anc. 160)	Cession de droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial	Non déclassé	n.c.
190208	151 septies A	Cession à titre onéreux en cas de départ à la retraite de l'exploitant individuel	Non déclassé	170 M€
150515	150-0 D bis et 150-0 D ter	Cession à titre onéreux de titres de sociétés soumises à l'IS en cas de départ à la retraite du dirigeant	Non déclassé	300 M€
210319	238 quindecies	Cession d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité	2009	100 M€
190209	151 septies B et C	Abattement sur les plus-values immobilières	2009	25 M€

Source : tome II des Voies et Moyens, PLF 2010

Les droits de mutation à titre gratuit en France et en Allemagne

1°) Les nouveaux abattements en vigueur dans les deux pays :

En Allemagne (depuis 2009)

- l'abattement personnel réservé au conjoint ou au partenaire survivant (Groupe I) est passé de 307 000 à 500 000€, augmenté d'un abattement complémentaire de 256 000€ (diminué, le cas échéant, de la valeur capitalisée des droits à pension) non imposables attribués au conjoint survivant ; l'abattement personnel accordé au conjoint survivant s'élève donc à 756 000€ ;
- l'abattement personnel accordé aux enfants légitimes ou naturels (Groupe I) a été porté de 205 000 à 400 000€ par part successorale, et d'un abattement complémentaire, pour les enfants âgés de moins de 28 ans, dont le montant décroît avec l'âge (de 52 000€ pour un enfant de 5 ans à 10 300€ pour un enfant de 27 ans) ;
- l'abattement personnel accordé aux petits-enfants est passé de 51 200 à 200 000€ par part successorale ;
- l'abattement personnel applicable au Groupe II (cf. infra – notamment neveux et nièces, conjoint divorcé...) a été porté de 10 300 à 20 000€ ;
- enfin, l'abattement bénéficiant au Groupe III (autres ayants droit) est passé de 5 200 à 20 000€.

En France (depuis la loi TEPA du 21 août 2007)

- pour les successions en ligne directe (enfants survivants et ascendants) : un nouvel abattement de 150 000€ par héritier (valeur 2010 à 156 974€) s'applique, alors qu'auparavant, existaient un abattement de 50 000€ par part et un abattement global de 50 000€ réparti entre le conjoint et les enfants ou ascendants ;
- pour les successions entre frères et sœurs : l'abattement personnel est porté à 15 000€ (valeur 2010 à 15 697€), alors qu'il s'élevait à 5 000€ avant la loi TEPA ;

- pour les biens transmis à une personne souffrant d'un handicap l'empêchant de travailler, quel que soit son lien de parenté avec le défunt, l'abattement s'élève désormais à 150 000€ (valeur 2010 à 156 974€), contre 50 000€ avant ;
- pour les successions entre neveux et nièces : l'abattement a été porté à 7 500€ (valeur 2010 à 7 849€), contre 1 500€ auparavant ;
- pour toutes les personnes ne pouvant bénéficier d'aucun des abattements ci-dessus définis, un abattement général de 1 500€ est introduit (valeur 2010 à 1 570€).

2°) Les tranches et taux d'imposition :

Entre époux ou partenaires

(En part nette taxable – valeur 2010 pour la France)

	Allemagne	France
Donations	<i>Barème du « Groupe I » :</i> Jusqu'à 75 000€ : 7% Jusqu'à 300 000€ : 11% Jusqu'à 600 000€ : 15% Jusqu'à 6 M€ : 19% Jusqu'à 13 M€ : 23% Jusqu'à 26 M€ : 27% Au-delà de 26 M€ : 30%	Jusqu'à 7 953€ : 5% 7 953-15 697€ : 10% 15 967-31 395€ : 15% 31 395-544 173€ : 20% 544 173-889 514€ : 30% 889 514-1 779 029€ : 35% Au-delà de 1 779 029€ : 40%
Successions	Idem Donations	Exonération totale

NB : En Allemagne, seuls les conjoints bénéficient de ce barème du Groupe I ; les partenaires de même sexe ayant conclu un partenariat enregistré sont reconnus, mais soumis au barème du Groupe III (cf. infra).

En ligne directe

(En part nette taxable – valeur 2010 pour la France)

	Allemagne	France
Donations	<i>Barème du « Groupe I » :</i> Jusqu'à 75 000€ : 7% Jusqu'à 300 000€ : 11% Jusqu'à 600 000€ : 15% Jusqu'à 6 M€ : 19% Jusqu'à 13 M€ : 23% Jusqu'à 26 M€ : 27% Au-delà de 26 M€ : 30%	Jusqu'à 7 953€ : 5% 7 953-11 930€ : 10% 11 930-15 697€ : 15% 15 697-544 173€ : 20% 544 173-889 514€ : 30% 889 514-1 779 029€ : 35% Au-delà de 1 779 029€ : 40%
Successions	Idem Donations	Idem Donations

En ligne collatérale et entre non parents*(En part nette taxable – valeur 2010 pour la France)*

	Allemagne		France
	Groupe II (1)	Groupe III (2)	
Donations	Jusqu'à 75 000€ : 15% Jusqu'à 300 000€ : 20% Jusqu'à 600 000€ : 25% Jusqu'à 6 M€ : 30% Jusqu'à 13 M€ : 35% Jusqu'à 26 M€ : 40% Au-delà de 26 M€ : 43%	Jusqu'à 6 M€ : 30% Au-delà : 50%	Entre frères et sœurs : Jusqu'à 24 069€ : 35% Au-delà : 45% Entre parents jusqu'au 4 ^{ème} degré : 55% sur la totalité Entre non parents : 60% sur la totalité
Successions	Idem Donations		Idem Donations

(1) Groupe II : frères et sœurs, neveux et nièces, beaux-parents/belles-filles/gendres, conjoint divorcé

(2) Groupe III : autres ayants droits (dont les partenaires de même sexe)

3°) Analyse détaillée des droits perçus dans les deux pays :Ventilation selon l'importance des patrimoines transmis

En Allemagne, l'état des lieux a été le suivant en 2008 (dernière année complète connue) :

(En M€ - données 2008 relatives aux seules successions/donations concernant les contribuables résidant en Allemagne avec obligation fiscale dite illimitée - classement par tranches de patrimoine transmis)

	Successions				Donations			
	Nbre total de successions	Nbre de successions imposées	Patrimoine net reçu	Droits payés	Nbre total de donations	Nbre de donations imposées	Patrimoine net reçu	Droits payés
Moins de 10.000€	35.642	34.895	166	23	8.694	8.060	40	4
10-50.000€	53.469	53.353	1.370	183	17.206	16.970	465	51
50.000-100.000€	21.052	20.986	1.495	251	7.719	7.595	549	71
100-200.000€	15.198	15.160	2.145	356	6.161	6.017	877	103
200-300.000€	5.964	5.943	1.451	239	2.908	2.821	707	75
300-500.000€	4.459	4.435	1.705	325	2.285	2.214	882	107
500-2,5M€	4.317	4.291	4.131	837	3.212	3.071	3.397	385
2,5-5M€	325	324	1.098	192	497	463	1.736	138
Supérieur à 5M€	227	224	3.906	813	392	383	6.838	531
TOTAL	140.653	139.611	17.470	3.223	49.074	47.594	15.496	1.468

Source : Office allemand des statistiques

Il ressort de ces données, antérieures à la mise en œuvre de la nouvelle législation de 2009, que les successions relatives aux patrimoines inférieurs à 200 000€ représentaient 89% du nombre total des successions réalisées en 2008, et seulement 29,6% du patrimoine net reçu, et 25% du total des droits payés. De même, les donations portant sur des montants inférieurs à 200 000€ représentaient 84% du total, contre seulement 12,5% du patrimoine total reçu en donations, et 15,5% du total des droits payés.

Avec les règles d'exonérations et d'abattements introduites en 2009, bon nombre de ces successions et donations portant sur des patrimoines modestes se trouveront dorénavant hors du champ d'imposition en Allemagne.

En France, le caractère peu homogène des tranches du barème (cf. supra) conduit *de facto* à une assez grande concentration du patrimoine net taxable sur la tranche au taux marginal de 20%, en raison de la largeur de cette dernière (de 15 697 à 544 173€ en valeur 2010) ; elle représente 31,3% du patrimoine net taxable total des successions et 46,3% du patrimoine net taxable total des donations en 2009.

On constate tout de même, comme en Allemagne, que la pression fiscale s'exerce majoritairement sur les successions relatives aux patrimoines élevés. Ainsi, les successions taxées à un taux marginal égal ou supérieur à 45% représentent un peu moins de 45% du patrimoine net taxable, mais plus de 65% des droits perçus.

(En M€ - données 2009)

Taux de la tranche marginale	Successions		Donations	
	Patrimoine net taxable	Droits perçus	Patrimoine net taxable	Droits perçus
0	214	-	-	2
5	44	2	23	1
10	57	3	24	1
15	37	3	31	2
20	6227	1150	1766	195
30	1262	276	438	45
35	1801	498	433	47
40	1302	449	588	104
45	4389	1895	92	25
50	13	7		
55	2295	1258	201	85
60	2225	1333	215	94
Total	19 867	6 873	3 811	601

Source : DGFIP

Ventilation selon les liens de parenté

En Allemagne, les données disponibles sur les droits perçus selon les liens de parenté sont les suivantes :

(En M€ - données 2008 relatives aux seules successions/donations concernant les contribuables résidant en Allemagne avec obligation fiscale dite illimitée)

	Successions				Donations			
	Nombre total	Patrimoine net reçu	Droits payés	Taux moyen	Nombre total	Patrimoine net reçu	Droits payés	Taux moyen
Groupe I	23.367	10.012	1.643	16,4%	21.669	13.530	1.154	8,5%
Groupe II	59.566	3.948	710	18%	15.251	1.097	157	14,3%
Groupe III	57.720	3.509	870	24,8%	12.154	868	155	17,8%
TOTAL	140.653	17.470	3.223	18,4%	49.074	15.496	1.468	9,5%

Source : Office allemand des statistiques

En France, le Conseil des prélèvements obligatoires a établi les constats suivants dans son rapport de mars 2009, respectivement pour les successions et les donations :

(En M€ - données 2009 sur les successions)

	Patrimoine net taxable reçu	Droits perçus	Taux moyen
Ensemble	19 867	6 873	34,6%
Dont conjoints	120	29	24,2%
Dont ligne directe	10 373	2 272	21,9%
Dont collatéraux/autres	9 374	4 572	48,8%

Source : DGFIP

(En M€ - données 2009 pour les donations)

	Patrimoine net taxable	Droits perçus	Taux moyen
Ensemble	3 811	601	15,8%
Dont conjoints	124	11	8,9%
Dont ligne directe	3 170	384	12,1%
Dont collatéraux/autres	517	206	39,8%

Source : DGFIP

De ces données, dont il convient de rappeler qu'elles sont antérieures pour l'Allemagne à la réforme de 2009, il ressort - pour les successions comme pour les donations - que :

- les taux moyens globaux sont nettement supérieurs en France à ceux constatés en Allemagne ;
- les taux moyens pour les successions/donations en ligne directe sont globalement comparables, et même légèrement inférieurs en France, tandis que la différence se fait surtout sur les successions en ligne collatérale et entre non-parents.

L'écart constaté dans ce dernier cas de figure va *de facto* se réduire, en raison de l'augmentation des taux décidées pour les barèmes des groupes II et III en Allemagne dans le cadre de la réforme entrée en vigueur en 2009.

Annexe n°6 : L'imposition des sociétés

Impôt sur les sociétés : comparaison des règles d'assiette françaises avec les règles allemandes

Règle française	Règle allemande
<p><u>Territorialité</u></p> <p>Seuls sont imposables en France les résultats réalisés en France.</p>	<p>Les sociétés résidentes sont imposées sur leur bénéfice mondial tandis que les sociétés non résidentes ne sont soumises à l'impôt qu'à raison de leurs revenus de source allemande.</p>
<p><u>Report des déficits</u></p> <p>3 ans en arrière, illimité en avant.</p>	<p>Les déficits peuvent être reportés en arrière dans le délai d'1 an dans la limite de 511 500€. Ils peuvent être reportés en avant de manière illimitée jusqu'à 1 M€. Au-delà de cette somme, seules 60% de ces sommes peuvent être reportées chaque année (taxation minimale des profits).</p>
<p><u>Régime des amortissements</u></p> <p>Amortissement linéaire possible pour tous les actifs sur une base individuelle. Pour l'amortissement des immeubles, le taux varie de 1 à 5%.</p> <p>Le taux d'amortissement dégressif maximal s'établit à 41,67% (biens dont la durée d'utilisation est de 3 années), soit au-dessus de nos partenaires européens²³⁴.</p> <p>Les cas d'application d'amortissements exceptionnels ou accélérés sont sensiblement plus nombreux en France que chez ses principaux partenaires.</p>	<p>Amortissement linéaire de tous les actifs sur une base individuelle. Pour l'amortissement des immeubles, le taux varie de 2 à 3%.</p> <p>L'amortissement dégressif a été supprimé pour les biens acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2008, mais réintroduit temporairement pour les biens d'équipements corporels acquis entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010. Le taux de l'amortissement dégressif est un multiple du taux linéaire s'appliquant à la valeur amortissable résiduelle. Ce multiple est de 2,5 avec un plafond de 25% de la valeur d'acquisition des</p>

²³⁴ 75,83% pour les biens acquis entre le 04/12/2008 et le 31/12/2009.

Règle française	Règle allemande
	<p>biens corporels.</p> <p>Amortissement accéléré autorisé uniquement pour usure exceptionnelle ou pour les PME.</p>
<p><u>Provisions</u></p> <p>La France a instauré un certain nombre de provisions réglementées adoptées le plus souvent pour des motifs économiques (provision pour hausse des prix, provision pour investissement des entreprises de presse...)</p>	<p>Le droit fiscal limite fortement les possibilités de constituer des provisions en n'autorisant que les provisions que le droit comptable considère comme obligatoires.</p> <p>Sont notamment admises en déduction les provisions pour retraites du personnel (dans le cadre de régimes d'entreprise qui n'ont pas leur équivalent en France), les provisions pour démantèlement des centrales nucléaires et les provisions pour risque pays.</p> <p>En revanche, les provisions pour créances douteuses n'existent pas en tant que telles (les dépréciations des éléments du patrimoine - notamment les créances - prennent la forme d'un amortissement de la valeur inscrite au bilan).</p>
<p><u>Déductibilité des impôts</u></p> <p>Sont notamment admis en déduction en France les impôts et taxes suivants : la contribution économique territoriale, les taxes foncières, la taxe sur les salaires, l'impôt forfaitaire annuel (IFA).</p>	<p>Seule la taxe foncière est déductible en Allemagne au contraire des autres impôts locaux (TP).</p>

Règle française	Règle allemande
<p><u>Déductibilité des charges financières d'emprunt</u></p> <p>Les intérêts des emprunts contractés par l'entreprise sont déductibles de sa base imposable, comme toute charge engagée dans l'intérêt de l'exploitation. Toutefois, ce principe de déductibilité fait l'objet d'un encadrement, afin d'éviter des phénomènes d'optimisation.</p> <p>A cet égard, les règles françaises de sous-capitalisation apparaissent favorables. La nouvelle rédaction de l'article 212 relatif à la sous-capitalisation ne portant que sur la déductibilité des intérêts liés à l'endettement intra-groupe, l'endettement bancaire n'est pas concerné par ces règles d'encadrement, contrairement à la majorité des partenaires de la France²³⁵</p>	<p>Déductibilité des intérêts d'emprunts (acquisition de participations) plafonnée en pourcentage de l'EBITDA (excédent brut d'exploitation) lorsque les charges financières dépassent 3 M€ par an.</p>
<p><u>Régime mère fille : circulation des dividendes</u></p> <p>Exonération sur 95% des dividendes bruts si la participation est égale ou supérieure à 5%.</p> <p>Condition de durée de détention minimale : 2 ans.</p>	<p>Exonération sur 95% des dividendes bruts quelles que soient l'importance et la durée de la participation.</p>
<p><u>Plus-values de cession de titres de participation</u></p> <p>Exonération (quote-part 5%) des « titres de participation »</p>	<p>Exonération totale sans condition sous réserve de réintégration d'une quote-part de 5%</p>

²³⁵ Belgique, Danemark, Pays-Bas, Allemagne et Italie : plafonnement général de déductibilité.

Règle française	Règle allemande
<p><u>Plus-values d'actifs</u></p> <p>Système du remploi supprimé en 1965 en France</p>	<p>Report d'imposition des plus-values sous condition de remploi pour terrains et immeubles possédés pendant au moins 6 ans. En outre, la plus-value doit être réinvestie dans un établissement domestique permanent ; un réinvestissement de la plus-value à l'étranger n'ouvre pas droit au bénéfice de cette règle.</p>
<p><u>Régime de l'intégration</u></p> <p>caractère optionnel, seuil de détention : 95%</p>	<p><u>Régime de l' « Organschaft »</u></p> <p>caractère optionnel, seuil de détention : 50% ; obligation de conclure entre la mère et sa filiale un contrat de transfert effectif des bénéfices réalisés.</p>
<p><u>Dépenses de recherche</u></p> <p>Le crédit d'impôt recherche est fondé, depuis 2008, sur le volume des dépenses et non plus sur leur augmentation comme cela était le cas auparavant.</p>	<p>Les dépenses de recherche et de développement destinées à la production d'actifs incorporels peuvent être déduites immédiatement (section 5.2 de la loi sur l'impôt sur le revenu).</p> <p>Il n'existe pas de système de crédit d'impôt recherche</p>
<p><u>Pertes transfrontalières (pertes des établissements permanents)</u></p> <p>L'impôt sur les sociétés français étant fondé sur le principe de territorialité, les pertes des établissements permanents ne sont pas prises en compte.</p>	<p>En règle générale, les conventions fiscales prévoient que la méthode d'exemption s'applique aux revenus des établissements permanents à l'étranger. De ce fait, les pertes réalisées par des établissements permanents à l'étranger ne sont pas pris en compte.</p>

Règle française	Règle allemande
<u>Déclarations électroniques</u>	La déclaration électronique est actuellement expérimentée en Allemagne. Elle deviendra obligatoire à partir de 2012.
<u>Taxation des sociétés de personnes</u> Les sociétés de personnes sont totalement transparentes en France.	Les sociétés de personnes sont totalement transparentes en Allemagne. Le profit réalisé par la société est imputé aux différents associés et chacun d'eux paye l'impôt sur sa part. Inversement, les pertes sont imputables sur le revenu des associés.

Annexe n°7 : La fiscalité environnementale

I - Les autres « taxes » environnementales : un ensemble hétéroclite et difficilement comparable

Le nombre de taxes allemandes reconnues comme « environnementales » par Eurostat est limité. A l'inverse, un nombre conséquent de taxes françaises sont incluses dans les analyses européennes. Cet ensemble est hétéroclite et vise à taxer des sources de pollutions très variées. Une comparaison détaillée montre cependant que les analyses sont biaisées par l'existence, en Allemagne, de mécanismes comparables qui sont ignorés par Eurostat et sur lesquels les informations sont plus réduites. Il est dès lors difficile de comparer ces ensembles.

A - Les taxes sur le transport aérien

1 - Les nuisances sonores aériennes sont davantage taxées en Allemagne qu'en France

En France, les nuisances sonores aériennes font l'objet d'une taxe²³⁶, prise en compte par Eurostat. Son fait générateur est le décollage d'aéronefs de plus de deux tonnes sur les aérodromes les plus importants. Des modulations prennent en compte la masse maximale au décollage des aéronefs, l'heure de décollage et les caractéristiques acoustiques de l'appareil. Le tarif de la taxe varie selon les aéroports dans une fourchette comprise entre 0,5€ et 68€. Son produit était de 62M€ en 2008.

Il existe en Allemagne des redevances aéroportuaires sur les nuisances sonores²³⁷, mais elles ne sont pas prises en compte par Eurostat. A l'aéroport de Francfort sur le Main, elles sont dues à raison de chaque décollage et atterrissage. Leur taux est forfaitaire en fonction de la catégorie de bruit et de l'heure de décollage ou d'atterrissage dans une fourchette comprise entre 21,20€ et 47 000€²³⁸. A Munich, les taux varient uniquement en fonction de la catégorie de bruit et sont compris

²³⁶ Article 1609 quatervicies A du code général des impôts.

²³⁷ Pour les redevances aéroportuaires, ont été analysés les taux appliqués par les aéroports de Francfort sur le Main et de Munich qui sont les deux principaux aéroports de passagers en Allemagne avec respectivement 50,6 millions de passagers en 2008 et 32,6 millions de passagers en 2009.

²³⁸ *Flughafentgelte – Frankfurt Airport, gültig ab 1. Juli 2010/1. Oktober 2011.*

entre 94,13€ et 744,79€. Les taux allemands sont donc beaucoup plus importants que les taux français.

2 - A l'inverse, les coûts liés à la sécurité et à la sûreté dans les aéroports sont plus importants en France qu'en Allemagne.

En France, les dépenses de sécurité et de sûreté sont financées par la taxe d'aéroport²³⁹ (731 M€) depuis une décision du Conseil d'Etat de 1998²⁴⁰, censurant leur financement par voie de redevances, au motif qu'elles se rattachent à une mission d'intérêt général incombant par nature à l'État. Perçue au profit des exploitants d'aéroports dont le trafic s'élève à plus de 5000 unités de trafic²⁴¹, elle est due par les transporteurs aériens publics et assise sur le nombre de passagers et la masse de fret et de courrier embarqués par l'entreprise sur l'aérodrome. Le tarif de la taxe est de 1€ par tonne de fret et de courrier et est compris dans une fourchette de 2,6 à 12€ par passager. A l'aéroport Roissy-Charles-de-Gaulle, cette taxe est fixée à 12€ par passager en 2010.

En Allemagne, ces dépenses sont financées par la redevance sur la sécurité aérienne (290 M€ en 2009). Les taux sont fixés pour chaque aéroport dans une fourchette comprise entre 2€ et 10€. Au 31 octobre 2010, ils étaient fixés à 6,54€ par passager à Francfort sur le Main et 5,19€ à Munich²⁴². Le produit de la redevance sur la sécurité aérienne est affecté au ministère de l'intérieur. Suite à un arrêt de la Cour administrative fédérale de 2004²⁴³, les éléments suivants ne peuvent être financés par une redevance : la protection armée des points de contrôle dans les aéroports, les patrouilles dans les zones de sécurité, les gardes statiques armées des aéronefs menacés.

Les charges de sécurité incombant aux aéroports sont, quant à elle, financées par des redevances aéroportuaires (*Sicherheitsentgelte*). Leur tarif était fixé à 1,21€ par passager et 0,02€ par tonne de fret à Francfort sur le Main et 0,62€ par passager et 0,018€ par tonne de fret à Munich.

Au total, les dépenses de sécurité et de sûreté dans les aéroports sont financées par une taxe de 12€ par passager à Roissy Charles de Gaulle, 7,75€ par passager à Francfort sur le Main, 5,81€ par passager à Munich.

²³⁹ Article 1609 quater viciés du code général des impôts.

²⁴⁰ 8ème et 9ème sous-sections réunies, 20 mai 1998, Syndicat des compagnies aériennes autonomes, n° 179784.

²⁴¹ Une unité de trafic est égale à un passager ou 100 kilogrammes de fret ou de courrier.

²⁴² Source : bmi.de.

²⁴³ Arrêt du 18 mars 2004, BVerwG 3 C 23.03.

B - Les taxes sur la pollution françaises

1 - La taxe générale sur les activités polluantes : écotaxe à la française

La France dispose d'une écotaxe avec la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)²⁴⁴, dont le produit était de 443,2 M€ en 2008. Cette taxe porte sur huit catégories d'activités polluantes, pour lesquelles sont définies des taux spécifiques :

- les déchets ménagers ou assimilés (185 M€)
- les déchets industriels et spéciaux (30 M€)
- l'émission dans l'atmosphère de substances polluantes (19 M€)
- la production de lubrifiants susceptibles de produire des huiles usagées (35 M€)
- les préparations pour lessives et les produits adoucissants et assouplissants pour le linge (66 M€)
- les grains minéraux (41 M€)
- l'autorisation d'exploitation et l'exploitation des établissements industriels et commerciaux qui présentent des risques particuliers pour l'environnement (25 M€)
- la non participation au financement du traitement des déchets d'imprimés mis à la charge des distributeurs d'imprimés non sollicités (non chiffrée)
- à compter du 1^{er} janvier 2014, la livraison ou l'utilisation de sacs de caisse à usage unique en matière plastique
- les mises à la consommation de superéthanol, d'essences ou de gazole ne satisfaisant pas aux obligations d'incorporation en biocarburants (cf. supra)

Le dispositif actuel souffre de sa complexité, de son instabilité (les taux étant régulièrement modifiés) et de taux qui tiennent insuffisamment compte des dommages causés à l'environnement. De ce fait, le coût du recouvrement de cette taxe et de son contrôle par l'administration des douanes est élevé.

2 - Les redevances pour pollution de l'eau

Les redevances pour pollution de l'eau et modernisation des réseaux de collecte recouvrées par les agences de l'eau constituent la

²⁴⁴ Article 266 sexies à 266 quindecies du code des douanes.

principale taxe française sur la pollution, retenue par Eurostat comme faisant partie de la fiscalité environnementale. Cette appellation regroupe les redevances pour pollution de l'eau d'origine domestique et d'origine non domestique, ainsi que les redevances pour modernisation des réseaux de collecte. Leur produit était de 1,154 Md€ en 2008.

Les agences de l'eau recouvrent également les redevances pour pollutions diffuses, les redevances pour prélèvement sur la ressource en eau, la redevance pour stockage d'eau en période d'étiage, la redevance pour obstacle sur les cours d'eau et la redevance pour protection du milieu aquatique. Le code de l'environnement fixe les assiettes et définit des taux plafonds de ces redevances. Les taux sont ensuite déterminés par les comités de bassin pour chacun des six bassins français²⁴⁵. Le produit de l'ensemble de ces redevances était de 1,87 Md€ en 2008. Ces recettes sont utilisées par les agences de l'eau pour financer des aides aux différents acteurs dans les domaines de la lutte contre les pollutions et de la gestion des milieux.

L'Allemagne ne dispose pas d'un tel mécanisme de financement des actions de lutte contre la pollution aquatique. Toutefois, certains *Länder* ont institué une redevance pour prélèvement d'eau (*Wasserentnahmentgelt*). Les taux et l'assiette de cette taxe varient sensiblement selon les *Länder*. En outre, et contrairement aux redevances françaises, les recettes ne sont pas toujours fléchées vers des dépenses dans le domaine de l'eau.

Si les redevances françaises fournissent donc des moyens importants aux agences de l'eau pour mener leur action, leur caractère incitatif demeure limité²⁴⁶. Ainsi, la redevance de pollution domestique (1 Md€ en 2008) est globalisée dans la facture d'eau et, de ce fait, largement ignorée des consommateurs. En effet, ces redevances ne représentent qu'une part très limitée de l'ensemble des redevances collectées sur l'eau et l'assainissement.

Or, le niveau de ces redevances est sensiblement plus faible en France qu'en Allemagne. D'après une enquête NUS-Consulting de 2007, le prix de l'eau est plus important en Allemagne (5,16€) qu'en France (3,01€). Cependant, ce prix plus élevé en Allemagne ne semble pas avoir d'effet sur la consommation d'eau. En effet, d'après Eurostat, l'indice

²⁴⁵ Seine Normandie, Rhône Méditerranée Corse, Loire Bretagne, Adour Garonne, Rhin Meuse, Artois Picardie.

²⁴⁶ Cour des comptes, Rapport public annuel 2010, Les instruments de gestion durable de l'eau.

d'exploitation de l'eau²⁴⁷ est plus important en Allemagne (20,2%) qu'en France (17,8).

Composantes du prix de l'eau en Allemagne et en France

	Allemagne	France
Coût de l'assainissement (taxes incluses)	2,95	1,44
Coût de l'adduction (taxes incluses)	2,15	1,48
Prix moyen de l'eau (€/m ³)	5,1	2,92

Source : NUS Consulting 2007 (extrait du rapport BIPE de janvier 2008)

L'écart entre l'Allemagne et la France est particulièrement important en ce qui concerne l'assainissement. Or, d'après la Commission européenne²⁴⁸, au 31 décembre 2006, 92% des effluents allemands faisaient l'objet d'un traitement tertiaire contre 30% des effluents français. Ce choix d'un traitement plus poussé, qui améliore la qualité des rejets dans l'environnement, peut expliquer une partie de la différence de prix constatée entre la France et l'Allemagne. Alors que la France finance, en partie, l'amélioration du traitement des eaux usées dans le cadre de subventions accordées par les agences de l'eau, l'Allemagne semble faire peser ce financement principalement sur l'utilisateur.

C - L'introduction en Allemagne de taxes sur le nucléaire

En Allemagne, deux prélèvements ont été institués, le 1^{er} janvier 2011, en contrepartie des bénéfices engendrés par la décision du gouvernement de prolonger la durée de vie des centrales :

- une taxe sur le combustible nucléaire²⁴⁹ est instituée pour la période 2011 - 2016 au taux de 145€ par gramme de combustible nucléaire consommé (ce qui correspondrait à environ 18€ par MWh). D'après le ministère fédéral des finances, cette taxe engendrera un produit annuel de 2,3 Md€.

²⁴⁷ L'indice d'exploitation de l'eau représente l'eau totale prélevée en pourcentage des ressources totales d'eau douce. Les chiffres datent de 2004 pour l'Allemagne et 2006 pour la France.

²⁴⁸ 5^{ème} rapport de la Commission européenne sur la mise en œuvre de la directive eaux résiduaires urbaines, 2009.

²⁴⁹ *Kernbrennstoffsteuergesetz (KernbrStG)*.

Elle est toutefois déductible de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle.²⁵⁰

- une contribution volontaire de 9€/MWh qui sera versée à un « fonds énergie climat » de soutien à la mise en œuvre du concept énergétique²⁵¹. Ce prélèvement sera mis en place à partir de 2017, mais des versements anticipés de la part des quatre entreprises propriétaires de centrales nucléaires sont prévus sur la période 2011-2016 pour un total de 1,4 Md€.

Cette taxe sur le combustible nucléaire peut être rapprochée des provisions afférentes aux charges de démantèlement de leurs installations que doivent constituer les exploitants d'installations nucléaires de base²⁵². Si ces provisions permettent de couvrir les coûts afférents à la gestion des déchets nucléaires et au démantèlement des centrales, elles ne constituent toutefois pas une recette pour l'Etat.

II - Les dépenses fiscales : un outil ambivalent au service de la politique environnementale

En matière environnementale, la France et l'Allemagne ont toutes deux mis en place une fiscalité dérogatoire, qui répond à des finalités variées, et parfois contradictoires. Toutefois, les comparaisons des dépenses fiscales à impact environnemental sont biaisées du fait de limites méthodologiques inhérentes à l'exercice et de l'existence d'outils distincts de la fiscalité environnementale mais poursuivant des objectifs similaires.

A - Limites méthodologiques à la comparaison

1 - La qualification de dépenses fiscales : l'exemple des taxes sur les produits énergétiques

L'assiette de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques et de l'impôt sur l'énergie est en partie harmonisée par la directive 2003/96/CE.

²⁵⁰ Le ministère fédéral des finances considère, néanmoins, que le produit de ces deux impôts ne devrait pas être impacté, car le bénéfice des entreprises productrices d'énergie devrait augmenter du fait du prolongement de la durée de vie des centrales.

²⁵¹ *Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens „Energie- und Klimafonds“ (EKFG).*

²⁵² Article 20 de la loi n°2006-739 du 28 juin 2006 de programme relative à la gestion durable des matières et déchets radioactifs.

La directive ne s'applique pas :

- lorsque les produits énergétiques sont destinés à des usages autres que ceux de carburants ou de combustibles (article 2.4.b premier tiret)
- lorsque les combustibles consommés sont utilisés à la fois comme combustibles et pour un autre usage (article 2.4.b deuxième tiret)
- lorsque les combustibles sont consommés au cours de procédés minéralogiques de production de produits non métalliques (notamment verre, carton, plâtre, brique, céramiques, ciment) (article 2.4.b cinquième tiret)

La directive prévoit également plusieurs cas d'exonérations obligatoires :

- lorsque les combustibles sont utilisés pour produire de l'électricité (article 14.1.a)
- pour les carburants utilisés pour la navigation aérienne et la navigation dans les eaux communautaires (article 14.1. b et c), le champ d'application de ces exonérations pouvant être limité aux transports internationaux et intracommunautaires.
- pour les produits énergétiques consommés dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques (article 21.3).

Le traitement de ces exonérations varie dans les deux pays. En Allemagne, certaines d'entre elles sont classées parmi les dépenses fiscales et évaluées dans le rapport biennal sur les subventions budgétaires. Ainsi, le 22^{ème} rapport sur les subventions publié en janvier 2010 fournissait les évaluations suivantes pour 2008 :

- 586 M€ pour les exonérations prévues par le deuxième et le cinquième tiret de l'article 2.4.b. D'après l'office fédéral de l'environnement, le coût total des exonérations prévues par l'article 2.4. est de 1,6 Md€.
- 758 M€ pour l'exonération sur les carburants utilisés pour les vols et la navigation intérieure. D'après l'office fédéral de l'environnement, le coût de l'exonération dont bénéficient l'ensemble des vols (y compris internationaux) est de 7,2 Md€.
- 270 M€ pour l'exonération prévue par l'article 21.3

Le 22^{ème} rapport sur les subventions ne fournit, en revanche, aucune estimation pour l'exonération dont bénéficient les produits énergétiques destinés à des usages non énergétiques (article 2.4.b.

premier tiret). D'après l'office fédéral de l'environnement²⁵³, le coût de cette mesure était de 1,6 Md€ en 2008.

En France, trois de ces exonérations étaient chiffrées jusqu'en 2009 : celles qui concernaient les carburants utilisés par les bateaux (111 M€), les aéronefs (3,4 Md€), ainsi que les produits énergétiques consommés dans l'enceinte de production (101 M€). Ces trois dépenses fiscales ont été « déclassées » dans le cadre du projet de loi de finances pour 2009, au motif qu'elles résultaient de l'application du droit conventionnel²⁵⁴.

La même analyse a conduit le gouvernement allemand à ne pas retenir l'exonération sur les carburants dont bénéficient les vols internationaux parmi les dépenses fiscales. En revanche, il considère que l'extension de cette exonération aux vols internes est constitutive d'une dépense fiscale, de même que l'exonération dont bénéficie la navigation intérieure. Il rejoint ainsi l'analyse du conseil des prélèvements obligatoires qui, dans son rapport consacré aux « Entreprises et « niches » fiscales et sociales », a recommandé d'inclure l'exonération sur les vols internes dans le tome II de l'« évaluation des voies et moyens »²⁵⁵.

2 - La difficulté à comparer le montant des dépenses fiscales

Il est très difficile de comparer le montant des dépenses fiscales, comme le montre l'exemple des taxes sur l'électricité allemande et française. Le taux de la taxe allemande étant fixé à un niveau très élevé, le coût lié à l'exonération dont bénéficient certains secteurs est par conséquent important. Des exonérations comparables existent en France, mais leur montant sera probablement beaucoup moins important, puisque le taux des taxes sur l'électricité est beaucoup plus faible.

3 - L'identification des dépenses fiscales à visée environnementales ou défavorables à l'environnement

En France, le rattachement des dépenses fiscales à une mission et à un programme permet d'identifier les dispositions dont le gouvernement considère qu'elles ont une finalité environnementale. En Allemagne, des

²⁵³ Umweltbundesamt, *Umweltschädliche Subventionen in Deutschland*, 2010.

²⁵⁴ Elles découlent toutes du droit communautaire, mais celui-ci ne fait que reprendre une exonération prévue par la convention de Chicago sur l'aviation civile internationale en ce qui concerne les aéronefs.

²⁵⁵ De la même façon, l'exonération dont bénéficie « le transport de marchandises sur les voies navigables intérieures » à compter du 1^{er} janvier 2011 (article 30 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011) devrait être considérée comme une dépense fiscale.

objectifs sont bien indiqués pour chaque dépense fiscale dans le rapport sur les subventions, mais ils demeurent très flous.

En outre, certaines mesures favorables à l'environnement peuvent s'inscrire dans des dispositifs plus généraux. Ainsi, les dépenses d'installation photovoltaïque pour les PME allemandes bénéficient-elles d'exonérations dans le cadre des dispositifs d'aide à l'investissement. Il en va de même pour les recherches « environnementales » qui bénéficieraient du crédit impôt recherche en France.

Des difficultés comparables existent en matière de fiscalité défavorable à l'environnement. L'office fédéral allemand de l'environnement, qui a consacré un rapport à cette question, retient en effet une conception très extensive de la notion, qui rend difficiles les comparaisons.

B - Les dépenses fiscales en faveur de l'environnement

1 - Des dépenses peu significatives

La fiscalité dérogatoire en faveur de l'environnement a vocation à inciter les agents économiques à adopter un comportement plus respectueux de l'environnement. Cette démarche est toutefois peu développée comme en témoigne le recensement des dépenses fiscales supérieures à 100 M€ dans les deux pays.

Principales dépenses fiscales en faveur de l'environnement

2008, M€	France	Allemagne
Biocarburants	790	580
Exonération pour les dispositifs de cogénération		2200
Gaz naturel et liquide, utilisés comme combustibles [jusqu'en 2018]		120
Exonération d'impôt sur l'électricité pour les tramways		125
Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable	2 100	
Total (M€)	2 890	3 025

Source : Cour des comptes, d'après PLF 2009 et 22^{ème} rapport sur les subventions

L'Allemagne semble accorder une importance décroissante à cet outil, hors le cas de la cogénération. Cette évolution résulte de l'extinction programmée du dispositif d'aide aux biocarburants, qui constituait en 2008 le premier poste de dépenses fiscales favorables à l'environnement. Quant à la France, les dépenses fiscales importantes

concernent uniquement la consommation énergétique et le développement des biocarburants.

2 - La difficulté d'obtenir une approche partagée sur les dépenses fiscales à visée environnementale

a) Le soutien au développement de la cogénération

L'exonération, dont bénéficient les dispositifs de cogénération en Allemagne, est la principale dépense fiscale allemande à visée environnementale. L'Allemagne s'est fixé comme objectif²⁵⁶ que la cogénération contribue pour 25% à la production d'électricité d'ici 2020. Pour ce faire, l'ensemble des combustibles utilisés pour la production de cogénération bénéficient d'une exonération totale d'impôt sur l'énergie, alors qu'en France l'exonération était temporaire et devrait prendre fin en 2012.

Mais, la cogénération bénéficie en France de l'obligation d'achat d'électricité d'origine renouvelable²⁵⁷ dans le cadre de laquelle EDF et les entreprises locales de distribution doivent acheter l'électricité issue de la cogénération à un tarif fixé par arrêté qui tient compte des coûts d'investissement et d'exploitation exposés par les producteurs, assortis le cas échéant d'une prime. Le coût de cette mesure était en 2008 de 828,3 M€.

Il devrait cependant décroître rapidement, les contrats d'achat par cogénération au gaz arrivant à expiration en 2014. Les députés ont proposé de ne pas les renouveler pour les installations de cogénération au gaz naturel, afin de concentrer les aides sur la cogénération à la biomasse²⁵⁸. Le montant des aides serait cependant plus faible : d'après le syndicat des énergies renouvelables, une augmentation de l'électricité produite par la cogénération biomasse de 100 MW par an aurait un coût de 68 M€ en 2010 et 206 M€ en 2020.

Rapportée à la part de la cogénération dans la production totale d'électricité (12,5% en Allemagne, 3,1% en France), l'aide française paraît donc plus importante et moins efficace que l'exonération

²⁵⁶ Article 1 de la loi sur la cogénération de 2008 - *Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz)*.

²⁵⁷ Article 10 de la loi n°2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité.

²⁵⁸ Rapport d'information de la commission des finances sur les enjeux et perspectives de la contribution au service public de l'électricité (MM. Michel Diefenbacher et Jean Launay), 28 septembre 2010.

allemande. En effet, la part de la cogénération dans la production d'électricité a diminué en France de 2002 à 2008 (de 4 à 3,1%), alors qu'elle a sensiblement progressé en Allemagne (de 9,8% à 12,5). Cependant, l'objectif fixé par le Grenelle de développer la cogénération à la biomasse ne peut pas être atteint par une exonération de TICPE, tel qu'elle existe en Allemagne, ces installations consommant par construction peu de produits énergétiques.

b) Le soutien aux dépenses d'équipement en faveur de la performance énergétique des bâtiments

Le crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable constitue la plus importante dépense fiscale française à visée environnementale. D'après les études menées, cette dépense a été efficace pour accélérer la rénovation des résidences principales. D'après l'INSEE²⁵⁹, entre 2005 et 2008, des travaux d'un montant de 23,6 M€ ont été financés, ce qui a permis de moderniser 4,2 millions de résidences principales, soit 15% du parc. Une étude de l'ADEME²⁶⁰ a montré que ce crédit d'impôt constituait l'incitation principale des personnes qui se sont engagées dans ce type de travaux (34,5% des personnes interrogées) davantage que la TVA à taux réduit (20% des personnes interrogées). Ce dispositif devrait cependant prendre fin en 2013. Un autre outil fiscal a été mis en place depuis 2010 : l'éco-prêt à taux zéro. Ces prêts permettent de financer les travaux d'économie d'énergie effectués par les propriétaires sur leur résidence principale, si elle a été construite avant le 1^{er} janvier 1990. Le projet de loi de finances pour 2011 prévoit une montée en puissance du dispositif, de 20M€ en 2010 à 50M€.

Le gouvernement allemand considère que les dispositifs existant actuellement sont insuffisants pour réduire la consommation énergétique des bâtiments. Il a donc décidé dans le cadre du « concept pour l'énergie » de lancer en 2020 un plan de rénovation des bâtiments qui aura pour objectif de réduire la consommation d'énergie primaire de l'ensemble des bâtiments existants de 20% en 2020 et 80% en 2050. Pour ce faire, dans le cadre de la transposition de la directive 2010/31/CE²⁶¹, la réglementation sur la performance énergétique des bâtiments va être réformée. Le nouveau règlement introduira un standard de consommation minimal pour tous les bâtiments existants qui sera renforcé

²⁵⁹ INSEE Première, n°1316, octobre 2010, *Le recours au crédit d'impôt en faveur du développement durable*.

²⁶⁰ Ademe & Vous, Stratégie et études, n°26, 29 septembre 2010, *Opinion 2010 : Les pratiques respectueuses de l'environnement se concrétisent*.

²⁶¹ Directive sur la performance énergétique des bâtiments.

progressivement de 2020 à 2050. Les propriétaires de bâtiments qui dépasseront le standard pourraient bénéficier d'une déduction d'impôt. A l'inverse, les propriétaires de bâtiments qui n'atteindront pas le standard requis seront pénalisés.

c) Le soutien aux biocarburants, notamment de deuxième génération.

L'Allemagne et la France partagent les mêmes objectifs communautaires : la directive 2003/30/CE²⁶² demandait à ce que chaque État membre atteigne un niveau minimal d'incorporation des biocarburants de 5,75% en décembre 2010 – cible ultérieurement repoussée à 2011. La directive 2009/28/CE²⁶³ fixe un objectif de 10% d'énergies renouvelables dans la consommation totale de carburant à l'horizon 2020. Elle fixe également des critères de durabilité que doivent respecter les biocarburants pour être comptabilisés dans les 10% (qu'ils soient importés ou produits nationalement) : la réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES) résultant de l'utilisation de biocarburants doit être d'au moins 35% et les biocarburants ne doivent pas être produits à partir de terres de grande diversité biologique ou présentant un important stock de carbone ou de tourbières. En effet, l'impact environnemental des biocarburants est de plus en plus discuté. Ainsi, une étude de l'ADEME de février 2010²⁶⁴ portant sur les biocarburants de première génération montre que, si ces biocarburants affichent des bilans positifs en matière de GES, leur culture peut être source d'autres pollutions qui tendent à amoindrir le bénéfice environnemental global de ces produits.

Ce contexte a conduit la France et l'Allemagne à instaurer une obligation d'incorporation de biocarburants, dont le non-respect est sanctionné, tout en modifiant les avantages fiscaux dont bénéficiait la production de ces carburants.

L'Allemagne a ainsi fixé une obligation d'incorporation de biocarburants²⁶⁵ : elle est fixée à 6,25% de 2010 à 2014. Le non respect du minimum d'incorporation est sanctionné : 19€/gigajoule (environ 60€/hl),

²⁶² Directive 2003/30/CE du 8 mai 2003 visant à promouvoir l'utilisation de biocarburants ou autres carburants renouvelables dans les transports.

²⁶³ Directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables et modifiant puis abrogeant les directives 2001/77/CE et 2003/30/CE.

²⁶⁴ Analyses de Cycle de Vie appliquées aux biocarburants de première génération consommés en France.

²⁶⁵ *Biokraftstoff-Quotengesetz* modifiant notamment la *Bundes-Immissionsschutzgesetz – BimSchG*.

pour le diesel, 43€/gigajoule (environ 90€/hl) pour l'essence²⁶⁶. En France, la loi de programme de juillet 2005²⁶⁷ a fixé l'obligation d'incorporation à un niveau ambitieux : 5,75% en 2008, 7% en 2010. La non-atteinte du taux d'incorporation est sanctionnée par le paiement d'un prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes²⁶⁸. Ce taux fixé à 1,75% du coût du volume manquant (hors TVA mais TIC incluse) en 2006 a crû régulièrement pour être établi à 7% à partir de 2010. La pénalité payée est passée de 25M€ en 2007 à 104M€ en 2009.

Cependant, contrairement à l'Allemagne, et même si elle a fortement décrié ces dernières années, la France a maintenu une exonération fiscale relativement importante qui vient d'être prolongée par le Parlement jusqu'en 2013 (alors qu'elle devait prendre fin en 2011). Cette exonération est accordée à des unités de production agréées (jusqu'en 2015 pour certaines) à l'issue d'appels à candidatures publiés au Journal officiel de l'Union européenne. Les taux de défiscalisation sont actuellement de 8€ et 14€ par hl pour respectivement le biodiesel et l'éthanol. En 2010, le coût de cette dépense fiscale a été évalué à 360 M€. Le gouvernement allemand a lui choisi de supprimer les exonérations et subventions importantes dont bénéficiaient les biocarburants (leur coût avait atteint 1,1 Md€ en 2007) pour ne laisser subsister des réductions de taxes qu'en faveur du biodiesel pur (jusqu'en 2012) et des biocarburants de deuxième génération (jusqu'en 2015), ce qui devrait permettre de réduire considérablement le coût de cette dépense fiscale (il est évalué 80 M€ pour 2010).

C - Les dépenses fiscales dommageables sont nombreuses mais difficilement comparables

La question des dépenses fiscales dommageables a été étudiée dans les deux pays. L'office fédéral de l'environnement a ainsi consacré un rapport à cette question en 2008, rapport qui a été actualisé en 2010. En application de la loi Grenelle I, le gouvernement doit également rendre un rapport sur les « *mesures fiscales défavorables à la biodiversité* » (article 23) et présenter au Parlement « *une évaluation de l'impact environnemental des aides publiques à caractère budgétaire ou fiscal* », ces aides étant « *progressivement revues de façon à s'assurer*

²⁶⁶ Il n'a pas été possible de trouver le montant des recettes recouvrées dans ce cadre.

²⁶⁷ Loi n°2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique.

²⁶⁸ Article 266 quindecies du code des douanes.

qu'elles n'incitent pas aux atteintes à l'environnement » (article 48). Ces rapports n'ont pas encore été présentés au Parlement.

Le rapport de l'office fédéral de l'environnement fournit des pistes sur les dépenses fiscales qui pourraient être utilement revues, dans le cadre posé par la loi Grenelle I, le cas échéant en coopération avec l'Allemagne. Il montre cependant les limites d'une approche par trop extensive, puisque les aides à l'acquisition d'un logement, ainsi qu'aux logements sociaux ont été considérées par l'office comme défavorables pour l'environnement.

Dépenses fiscales dommageables pour l'environnement en Allemagne, d'après l'office fédéral de l'environnement

Energie	Coût 2008 (M€)
Exonération de taxe sur l'énergie et l'électricité pour les industries manufacturières et entreprises agricoles et forestières	2 415
Remboursement de taxe sur l'énergie et l'électricité pour les entreprises à forte intensité énergétique	1 967
Exonération pour les procédés intensifs en énergie	886
Subvention pour le charbon	2 454
Subventions pour l'industrie du lignite	195
Taux réduit pour le charbon	154
"Privilège du producteur" : produits énergétiques consommés dans l'enceinte d'un établissement produisant des produits énergétiques	270
Consommation non énergétique de produits énergétiques	1 600
Distribution gratuite de quotas de CO2	1 600
Subventions à l'industrie nucléaire	n.c.
Transport	
Taux réduit de taxe sur l'énergie pour le diesel	6 633
Remboursement des frais de transport dans le cadre de l'IR	4 350
Exonération de taxe sur l'énergie pour le kérosène	7 232
Exonération de taxe sur l'énergie de la navigation intérieure	118
Exonération de TVA pour les vols internationaux	4 237
Imposition forfaitaire des véhicules de société utilisés à titre personnel	500
Construction	
Allocation logement pour la construction ou l'acquisition d'un logement personnel	6 223

Caisses d'épargne logement (Bausparförderung)	467
Subvention au logement social	518
Agriculture	
Taux réduit pour le diesel agricole	135
Exonération de taxe sur les véhicules pour les véhicules agricoles	55
Subvention de la production d'alcool	80
Coût 2008	42 089

Annexe n°8 : Glossaire

- **La dette publique au sens du traité de Maastricht*** est la dette brute consolidée des APU en valeur nominale après déduction de certains passifs plus difficiles à estimer (dettes commerciales...).

- **Le solde primaire*** retrace l'écart entre les recettes et les dépenses hors charges d'intérêt de la dette.

- **Le solde structurel*** est calculé par la Commission européenne en neutralisant l'impact de la conjoncture économique et, depuis 2004, celui des mesures exceptionnelles sur la capacité de financement des APU (cf. ci-dessous). Le solde structurel calculé par le gouvernement français ou l'OCDE (solde corrigé des variations cycliques) ne tient pas compte des mesures exceptionnelles. Les recettes résultant d'une élasticité différente de un ne sont pas neutralisées dans le calcul de ce solde, alors que leur caractère structurel n'est pas établi.

- **L'effort structurel*** retrace l'amélioration du solde structurel qui est imputable à la maîtrise des dépenses, c'est-à-dire à une croissance des dépenses inférieures à celle du PIB potentiel, et aux mesures nouvelles décidées en matière de prélèvements obligatoires. Cet indicateur a été mis au point en 2003 par le ministère des finances, afin de s'en tenir aux paramètres dont la nature structurelle est la mieux établie. Il fait ainsi ressortir plus nettement que le solde structurel la réalité des efforts de réduction du déficit public, notamment parce qu'il n'est pas affecté par des élasticités des recettes différentes de un.

- **La « croissance potentielle »*** retrace l'évolution du PIB à taux d'utilisation inchangée des principaux facteurs de production (population active, équipements). Elle correspond à la croissance du PIB potentiel, qui est lui-même défini comme la production qu'une économie est capable de soutenir durablement sans générer de tensions correctrices, à la hausse ou à la baisse, sur l'évolution des prix. Elle est principalement déterminée par l'évolution de la population active et les gains de productivité du travail.

- **La « soutenabilité des finances publiques »*** désigne, en théorie, une situation où, sur un horizon infini, les recettes futures des APU permettent de couvrir leurs dépenses et de rembourser la dette actuelle. Cette définition, retenue pour construire certains indicateurs de soutenabilité, pose problème car, d'une part, elle oblige à se projeter sur un horizon infini et, d'autre part, la possibilité de rembourser la dette actuelle à cet horizon conduit à en ignorer le niveau. Une définition plus

opérationnelle consiste à dire que la situation des finances publiques est soutenable si, en l'absence de toute nouvelle réforme des dépenses ou des prélèvements obligatoires, la dette publique reste sous un certain plafond, en pourcentage du PIB, à un horizon donné. La Commission européenne retient un horizon de 50 ans et un plafond de 60 %.

- **La concurrence fiscale** désigne la tentative, pour un Etat ou une autorité locale, d'attirer ou de retenir l'entreprise, le détenteur de capitaux ou l'actif dans son ressort territorial, et d'augmenter la base taxable par une baisse de la taxation.

- **Le coût du travail** est évalué en référence au coût salarial horaire et au coût salarial unitaire. Selon l'INSEE, le coût salarial est constitué par l'ensemble des dépenses qui incombent à l'entreprise pour l'emploi d'un salarié. Les coûts salariaux unitaires correspondent aux coûts salariaux par unité de valeur ajoutée produite.

- **L'indice de Gini** (ou coefficient de Gini) est un indicateur synthétique d'inégalités de revenus (ou de salaires). Il exprime l'écart entre la distribution des revenus au sein de la population d'un pays et une distribution parfaitement égale de ces revenus.

- **Le taux de pauvreté** désigne, au sens d'Eurostat, le nombre de personnes vivant avec un revenu, après transferts sociaux, inférieur à 60% du salaire médian.

- **Le taux implicite d'imposition** rapporte les recettes fiscales à l'agrégat sur lequel elles reposent, tel que mesuré par la comptabilité nationale. Il permet donc de traduire la charge fiscale en prenant en compte l'impact des mesures d'assiette. Le rapport étudie notamment les taux implicites d'imposition de la consommation, du travail et du capital. Les modes de calcul de ces différents taux figurent dans le corps du rapport.

- **Les « taux effectifs simulés » ou « taux ex-ante »**, introduits par Devereux et Griffith (1998), simulent la fiscalité qui affectera un investissement au cours de son cycle en fonction de sa nature, de sa durée de vie et des modalités de son financement. Ils constituent, à l'instar des taux implicites d'imposition, une mesure de la pression fiscale.

- **Le « coin » socio-fiscal** mesure l'impact des prélèvements sociaux (cotisations salariales et patronales, compte tenu des allègements et exonérations) et fiscaux (IR, ainsi que CSG et CRDS en France) sur les revenus salariaux bruts des ménages.

- **Les dépenses fiscales** désignent dans les deux pays les dispositions fiscales dérogatoires induisant un coût pour le budget de l'Etat. L'Allemagne publie depuis 1967 un rapport sur les subventions

budgétaires et avantages fiscaux (*subventionsbericht* sur lequel la Cour s'est appuyé). Depuis 1980, le projet de loi de finances comprend chaque année un rapport sur les dépenses fiscales (fascicule voies et moyens, tome II). Comme en France, l'Allemagne distingue les dépenses fiscales et les « autres mesures fiscales » (en France, modalités de calcul de l'impôt), la distinction entre ces deux catégories étant parfois contestable.

- **La neutralité économique** d'un impôt désigne son caractère non incitatif ou non distorsif : il ne crée pas de distorsions entre les facteurs de production, les formes de sociétés, les modes de financement, etc. Cet objectif de neutralité entre en contradiction avec une fonction souvent assignée à l'impôt : modifier l'allocation des facteurs de production, orienter les investissements et les comportements.

- **Le « coefficient d'efficacité » de la TVA** est un indicateur permettant d'évaluer l'efficacité de cet impôt en termes de rendement budgétaire. Un coefficient faible révèle un système de TVA où la part des exemptions et les taux réduits joue un rôle important.

* Les définitions signalées figurent en annexe au rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques (juin 2010). En bleu, les définitions les moins importantes pour la compréhension du rapport.

REPONSE DU PREMIER MINISTRE

Je vous remercie de l'envoi du projet de rapport public thématique sur « Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne ». Le gouvernement en a bien pris connaissance. Il n'entend pas, à ce stade, adresser d'observation à la Cour.
