

Dossier

La fiscalité environnementale
Lille, décembre 2020

Aurélien BAUDU

Professeur de droit public à l'Université de Lille (ERDP-CRDP - EA n°4487)

La fiscalité environnementale française ou
le cycle de l'absurde ?

Enjeux financiers et risques juridiques

Mots-clés : écofiscalité - dépenses fiscales vertes - écotaxes - taxes « pigouviennes » - double dividende - universalité - transition énergétique

Ce séminaire itinérant de la Société française de finances publiques (SFFP) est l'occasion de revenir sur les enjeux financiers et les risques juridiques que les écotaxes suscitent en France. L'exigence de recettes fiscales pour le budget général de l'État rappelle qu'il est nécessaire d'intégrer les atteintes portées à l'environnement dans la conception même de notre fiscalité mais les nombreux renoncements observés à ce sujet depuis ces dernières années confirment l'obligation de ne pas simultanément alourdir la pression fiscale pour ce faire.

En 2020, dans le cadre du paysage annuel de la Société française de finances publiques consacré à la fiscalité, il est apparu intéressant aux yeux des membres qui la pilotent qu'un arbre de réflexions fiscales verdoyantes soit planté à Lille sous le bleu qui manque au décor des gens du Nord et le soleil qu'ils n'ont pas dehors ! C'est un choix bienvenu car l'actualité récente a été florissante à ce sujet. La journée

d'études intitulée « La fiscalité environnementale à l'épreuve des réalités sociales : y a-t-il une issue entre la fin du mois et la fin du monde ? » organisé par les étudiants du master 2 Juriste fiscaliste de l'Université Paris Descartes, sous la direction du Pr. Xavier Cabannes, avait fait germer en 2019 des réflexions luxuriantes sur l'écofiscalité. Dix ans après un colloque « Fiscalité et environnement » organisé à Lyon sous l'égide de la Société

française de finances publiques, des questions juridiques s'enracinent et de nouvelles problématiques fleurissent au sujet du verdissement de notre fiscalité. Et pour paraphraser une formule célèbre, on pourrait se demander : la France est une terre fertile, on y sème des pollutions et on y récolte de l'impôt ? Il est essentiel de les appréhender dans un maquis fiscal toujours plus dense. Les rédacteurs en chef de la présente Revue ont bien voulu accepter que les actes de ce séminaire soient publiés en ces pages, qu'ils en soient vivement et chaleureusement remerciés. Si les débats oraux de ce dernier ont été gelés du fait des circonstances et non des températures, comme seuls les écrits restent, on l'espère, ces quelques réflexions féconderont au printemps des brassées fleuries de critiques doctrinales...

Il y a vingt ans, lors de son discours d'Orléans sur l'environnement, le 3 mai 2001, le Président Chirac avait eu ces quelques mots au sujet de la fiscalité environnementale : « notre fiscalité doit faire toute sa place à l'écologie. *Il ne s'agit pas de créer plus d'impôts*, naturellement. Bien au contraire, *nous devons les réduire*. Nous savons très bien que la France est actuellement paralysée par un excès de prélèvements fiscaux, ou sinon paralysée tout au moins handicapée. Mais nous pouvons et nous devons davantage *intégrer l'écologie*, et en particulier les atteintes portées à l'environnement, *dans la conception même de notre fiscalité*. La fiscalité est un levier d'action puissant. Elle doit pouvoir être utilisée pour l'écologie comme elle l'est pour des considérations sociales, de redistribution, ou d'incitation ou pour favoriser un type de comportement. C'est-à-dire pour déterminer le sens d'une politique ». A l'époque, en pleine cohabitation, ces mots présidentiels avaient suscité la polémique, alors que le projet gouvernemental d'extension de la TGAP à la consommation d'énergie des entreprises défendue par la ministre Dominique Voynet avait été censuré par le Conseil constitutionnel¹. Par cette décision saillante, le Conseil constitutionnel avait privé le Gouvernement d'environ 3,5 MdsF de recettes fiscales environ-

nementales recouvrées auprès de 40 000 entreprises consommatrices d'électricité, mais aussi de gaz naturel, de charbon et de fioul, pour financer la loi sur les 35 heures... Le Conseil constitutionnel avait en effet estimé que cette extension allait à l'encontre de l'objectif de lutte contre l'effet de serre poursuivi par le législateur et que ce dernier n'aurait pas dû inclure l'électricité dans l'assiette fiscale. Une telle mesure aurait pu inciter les entreprises à diminuer leur consommation d'électricité principalement d'origine nucléaire et ne contribuant que très faiblement au rejet de gaz carbonique, au profit de produits énergétiques fossiles plus polluants. Si l'électricité d'origine nucléaire produit des déchets radioactifs à vie longue, jusqu'à plusieurs milliers d'années, et ne peut être considérée comme une énergie propre de ce fait, sa contribution à l'effet de serre est toutefois neutre. De plus, le projet constituait une violation du principe de l'égalité devant l'impôt car il prévoyait des abattements pour les sociétés ayant les plus fortes consommations d'énergie, et des exemptions pour les particuliers et la plupart des PME, tandis que le secteur du transport était épargné car il n'était pas prévu de taxer la consommation de carburants. Vingt ans après cette illustre polémique, le législateur est-il enfin parvenu à faire rouler jusqu'en haut de la colline ce rocher que constitue la fiscalité environnementale française, qui tend à redescendre chaque fois qu'il est prêt de parvenir au sommet comme dans le mythe de Sisyphé ? Ce séminaire est l'occasion de revenir sur les enjeux financiers et les risques juridiques que les écotaxes suscitent en France. L'exigence de recettes fiscales pour le budget général de l'État rappelle qu'il est nécessaire d'intégrer les atteintes portées à l'environnement dans la conception même de notre fiscalité (I) mais les nombreux renoncements observés à ce sujet depuis ces dernières années confirment l'obligation de ne pas simultanément alourdir la pression fiscale pour ce faire, au risque que le rocher ne redescende une fois de plus de la colline (II).

1 L'exigence de recettes fiscales environnementales pour alimenter le budget de l'État

La fiscalité environnementale constitue le principal outil économique et financier à côté du marché en droit de l'environnement². Elle vise à favoriser la transition écologique et à modifier les comportements des ménages et des entreprises. Souvent qualifiées de taxes dites « pigouviennes », les écotaxes sont généralement

des contributions indirectes qui consistent à intégrer dans les prix des biens et des prestations de services, les coûts des dommages causés à l'environnement, appelés les externalités négatives. C'est une fiscalité comportementale et incitative dont l'objet est d'augmenter le coût des biens et services nuisibles à l'environne-

¹ Cons. const., déc. n°2000-441 DC, 28 déc. 2000, LFR pour 2000, §32 à §38.

² J.-C. ROTOULLIE, *L'utilisation de la technique de marché en droit de l'environnement. L'exemple du système européen d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre*, LGDJ, t. 297, 2017, 500 p.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

ment naturel, tout en permettant de renforcer la compétitivité des activités et des filières plus respectueuses de l'environnement. A défaut de pouvoir « verdir » l'ensemble des impôts, la fiscalité environnementale regrouperait l'ensemble des impositions de toutes natures dont l'assiette est basée sur une nuisance environnementale³. Elle vise à frapper les dommages environnementaux comme le réchauffement climatique, les pollutions de toute sorte, la consommation de ressources rares comme l'eau ou la génération de déchets, comme les déchets industriels et ménagers. Selon de nombreux auteurs, son fondement constitutionnel repose sur les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement, les principes de prévention et de réparation, même s'il apparaîtrait plus cohérent qu'elle repose sur un principe de solidarité dans le respect des principes budgétaires et fiscaux traditionnels⁴. Elle trouve aussi ses fondements dans le droit de l'Union européenne qui est venu harmoniser la fiscalité indirecte sur les produits énergétiques et l'électricité. Il encadre également la conception de la taxe et son éventuelle affectation sous l'œil vigilant de la CJUE. On pense à l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires contre les produits importés, qui ne sauraient frapper plus fortement ces produits que les produits nationaux comparables au regard des contraintes de protection de l'environnement ; et à l'encadrement des aides d'État, qui concerne surtout les dépenses fiscales environnementales et l'affectation des écotaxes. Que la **Pr. Céline Viessant** de l'Université d'Aix-Marseille soit vivement remerciée de ses réflexions sur ces points dans le cadre du présent séminaire.

Selon le ministère de la transition écologique, les recettes fiscales environnementales de la France s'élevaient à 51 Mds€ en 2016, soit 2,2% du PIB et 5% des prélèvements obligatoires, ce qui plaçait la France en retard par rapport aux autres États européens. Elle est désormais classée 19^e sur 28 avec des recettes fiscales environnementales qui représentent 2,4% du PIB selon le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) de 2019⁵. Toutefois, au sein de l'UEM et selon des situations comparables, seule l'Italie (3,4% du PIB) fait mieux que la France car l'Allemagne et l'Espagne sont en retard avec seulement 1,8 % du PIB. En retenant une définition plus large qui intègre la TEOM et le versement transport, la commission des finances de l'Assemblée nationale estime les recettes à 65,5 Mds€. La question de sa définition est finalement l'éternel tourment de la fiscalité environnementale, comme le rappelle régulièrement le **Pr. Robert Hertzog**⁶ que

nous remercions de sa contribution théorique fort éclairante au présent séminaire.

Une quarantaine de dispositifs d'écotaxes est recouverte chaque année. Ils relèvent encore principalement de la compétence de l'administration des douanes même si cela est en train d'évoluer puisque depuis le 1^{er} janvier 2020, le recouvrement de la TGAP est transféré à la DGFIP par exemple. Les trois quarts de la fiscalité environnementale reposent sur des dispositifs juridiques de taxation des consommations énergétiques (essence, fioul, gazole...), principalement au titre de la TICPE. Hors carburants, les transports sont très peu taxés en France, de même que les pollutions générées. Il est apparu intéressant de revenir sur le cadre juridique de la fiscalité environnementale française qui explique très certainement ce constat, et il nous revient de remercier **M. Cyrille Beaufiles**, Maître des requêtes au Conseil d'État et contributeur aux études préliminaires du rapport précité du CPO de 2019 pour son expertise au présent séminaire ; et il est aussi apparu incontournable de dresser un panorama de la fiscalité environnementale en France, qui a été ici réalisé par **M. Fabrice Bin**, Maître de conférences à l'Université Toulouse 1 Capitole, et qu'il en soit chaleureusement félicité car la tâche est loin d'être aisée au sein de ce maquis d'impôts et de taxes fiscales (TICPE, IFER, TICGN, TICC, Taxe sur certificats d'immatriculation, TVS, redevances des agences de l'eau, TGAP, etc.) dont la seule TICPE constitue la cinquième recette budgétaire pour les administrations publiques, après la TVA, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la taxe foncière. Faut-il rappeler qu'à côté des taxes sur les déchets ou sur les produits polluants, il y a également les dépenses fiscales favorables à l'environnement comme les subventions, exonérations, déductions et réductions d'impôts, comme le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), qui sont souvent concurrencées par des dépenses fiscales nuisibles à l'environnement naturel.

Enfin, l'utilisation des recettes fiscales générées par la politique environnementale mérite une évaluation régulière et rigoureuse au nom de l'objectif de bon usage des deniers publics comme pour toute politique publique. Comme le souligne régulièrement **Mme Danièle Lamarque**, présidente honoraire de la Société européenne d'évaluation et rédactrice en chef de la présente *Revue Gestion et finances publiques*, que nous remercions vivement pour sa contribution au présent séminaire, le contrôle des finances publiques est devenu un outil indispensable d'analyse et de régulation, y compris en

³ S. CAUDAL, *La fiscalité de l'environnement*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2014, 234 p.

⁴ V. notre étude : « La fiscalité environnementale française : une fiscalité de rendement ou d'incitation ? », *RFAP*, n°144, 2012, pp. 981-993

⁵ CPO, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, sept. 2019, p. 10.

⁶ R. HERTZOG, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », *RFFP*, n°114, 2011, p. 149.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

matière environnementale⁷. Garantir la fiabilité et la sincérité du financement public de l'environnement ; veiller à la régularité de sa gestion, analyser son coût et ses résultats, formuler des recommandations pour améliorer son fonctionnement, et vérifier leur mise en œuvre ; fournir une expertise rigoureuse et objective propre à nourrir le débat public environnemental. D'ailleurs à ce sujet, faut-il souligner que les recettes de la fiscalité environnementale ne sont pas forcément affectées au financement de mesures environnementales. Doivent-elles l'être ? Ce n'est pas certain au nom du principe d'universalité budgétaire et de la règle de non-affectation comme le rappelle régulièrement la Cour des comptes dans ses notes d'exécution budgétaire. Au sujet de l'affectation des recettes issues de la fiscalité environnementale, la théorie du double dividende recommanderait l'affectation des écotaxes à la réduction d'autres impôts, comme les impositions de toutes natures pesant sur le travail ou sur le capital afin de relancer l'activité économique, tout en favorisant la protection de l'environnement. Faut-il souligner qu'une véritable écotaxe a vocation à détruire son assiette et que son rendement budgétaire n'a pas vocation à être durable... La théorie du juste retour n'est pas non plus exempte de lacunes et de critiques. La redistribution des recettes fiscales environnementales aux entreprises ou aux ménages, notamment les plus modestes, afin de faciliter l'acceptation des écotaxes est une piste souvent empruntée par le législateur, à condition qu'il veille au respect du principe d'égalité devant les charges publiques afin d'éviter la censure constitutionnelle. Par exemple, une partie des recettes fiscales environnementales alimentait le compte d'affectation spéciale (CAS) « Transition énergétique » qui contribuait au financement des dispositifs de soutien aux énergies renouvelables (production d'électricité verte, injection de bio-méthane dans les réseaux de transport et de distribution du gaz naturel). Désormais, avec la suppression du CAS « Transition énergétique » à compter du 1^{er} janvier 2021, les crédits de soutien aux énergies renouvelables, 6,6 Mds€, sont de nouveau inscrits au sein du budget général de l'État sur le programme 345 « Service public de l'énergie » de la mission « Écologie, développement et mobilité durables » (EDMD), dans un souci de respect des principes budgétaires

conformément aux recommandations de la Cour des comptes. L'affectation des recettes au financement des politiques publiques environnementales est aussi mise en œuvre, par exemple, avec les redevances perçues par les agences de l'eau, qui sont affectées aux politiques de gestion des ressources en eau et à l'amélioration de leur état écologique et sanitaire. Depuis 2019, ces recettes sont plafonnées à 2,1 Mds€ pour le 11^e programme 2019-2024. En cas de dépassement, le différentiel doit être reversé au budget général de l'État. En outre, les agences de l'eau sont invitées à assurer le financement de l'Agence française pour la biodiversité et de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage. Comme le souligne le CPO dans son rapport de 2019, reprenant les conclusions d'un rapport de l'inspection générale des finances (IGF) et du conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) d'avril 2018 : « l'abaissement du plafond des redevances de l'eau répond uniquement à une exigence budgétaire, sans lien avec la politique publique de l'environnement, uniquement motivée par un objectif de baisse des prélèvements obligatoires, sans partir des besoins correspondant aux objectifs des politiques publiques et sans réflexion sur le périmètre des missions confiées aux agences ». L'objectif est de faire contribuer à la réduction de la dépense publique dans la richesse nationale les organismes financés par de la fiscalité affectée. Finalement, la solution la plus opportune n'est-elle pas qu'une part importante de la fiscalité environnementale ne soit pas orientée vers la transition énergétique ? La réduction des déficits publics excessifs afin de consolider le budget général de l'État l'exigerait, ce qui permettrait, par ricochet, de renforcer la soutenabilité budgétaire des crédits de la mission « EDMD » au sein de celui-ci. Auparavant, la part des recettes de la TGAP était reversée à l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME) pour mettre en œuvre des politiques publiques environnementales, qui désormais abondent le budget général de l'État. Les recettes tirées de la fiscalité environnementale sont donc essentielles et les renoncements politiques à son encontre apparaissent donc comme une atteinte à la soutenabilité budgétaire du financement public de l'environnement, qui n'est pas exempte de risques juridiques.

⁷ D. LAMARQUE, *Contrôle et évaluation de la gestion publique - Enjeux contemporains et comparaisons internationales*, Bruylant, coll. « Finances publiques », 2016, 302 p.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

2 L'amointrissement de la pression fiscale ou les innombrables renoncements en matière de fiscalité environnementale

Cette formule de François Hollande parmi ses soixante engagements exposés à la Maison des Métallos le 26 janvier 2012 avait fait mouche : « Je veux faire de la France la Nation de l'excellence environnementale »⁸. Au cours de son quinquennat, le financement public de la politique environnementale a été émaillé de grands rendez-vous internationaux, on pense bien évidemment à la conférence des Nations unies sur le climat à Paris (COP 21) et aux 774 M€ versés au Fonds vert pour le climat des Nations unies⁹ et à l'amélioration de l'aide au développement avec, pour priorité, l'accès à l'énergie, la lutte contre la désertification et l'adaptation au changement climatique ; mais il a également suscité de grandes déceptions au plan interne : on pense à l'absence de cadrage financier de la loi sur la transition énergétique du 17 août 2015¹⁰ qui n'avait pas les moyens de ses ambitions en dépit d'un dialogue environnemental supposé corriger les lacunes du « Grenelle de l'environnement » du Président Sarkozy¹¹ avec des conférences environnementales entre 2012 et 2016 réputées écrire la feuille de route du Gouvernement ; on retient également la loi sur la biodiversité du 8 août 2016 pour la reconquête de la nature et des paysages dont la nouvelle agence française pour la biodiversité (AFB) n'est pas dotée de moyens budgétaires suffisants en loi de finances. Enfin, les associations environnementales ont critiqué, de manière plus générale, un verdissement insuffisant de la fiscalité française qui, en dépit de ces protubérances, conduit la France à toujours être classée parmi les plus mauvais élèves au sein de l'Union européenne. La principale critique est généralement celle de l'écotaxe sur les poids lourds circulant sur le réseau routier non concédé qui a été enterrée par le Gouvernement après de vives oppositions en 2014.

En premier lieu, il semble important de revenir sur les attermoissements en matière de TICPE. Une assiette complémentaire de la TICPE vise à faire évoluer de 22 € la tonne de CO₂ en 2016 à 56 € en 2020, puis 100 € en 2030¹², avec un réexamen annuel de son niveau à l'occasion de chaque loi de finances¹³. Si cette évolution a permis de tourner la page de la censure constitutionnelle du projet de contribution carbone en loi de finances pour 2010¹⁴, l'affectation d'une part de la composante carbone de la TICPE à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF) ainsi qu'une mesure de transfert

sur le CAS « Transition énergétique » sont apparues comme des pratiques un peu baroques dérogeant aux principes budgétaires traditionnels. Par ailleurs, et comme à l'accoutumée, cela conduit le législateur à renforcer encore davantage le poids de la fiscalité énergétique au sein de la fiscalité environnementale. En 2017, dans une certaine continuité, Emmanuel Macron a repris dans son programme présidentiel cette orientation en proposant : « pour réduire massivement la pollution liée aux particules fines, la fiscalité du diesel sera alignée sur celle de l'essence pendant le quinquennat (...) afin d'inciter à la réduction des émissions de gaz à effet de serre et de mettre fin à l'avantage fiscal accordé au diesel, la fiscalité écologique sera accrue de 12,5 Mds€ dont 7,5 sur la composante carbone, et 5 sur la convergence gazole/essence ». Ainsi, cette hausse de la fiscalité énergétique a davantage constitué une mesure de rendement budgétaire pour le budget général de l'État, en vue de compenser la perte de recettes fiscales issue de l'affectation d'une part de TICPE aux collectivités départementales et régionales depuis le milieu des années 2000¹⁵, et d'une autre part de TICPE au CAS « Transition énergétique » et à l'AFITF depuis le milieu des années 2010¹⁶, qu'un dispositif destiné à inciter les ménages et les entreprises à réduire leur consommation énergétique. Cet accroissement de la pression fiscale de près de 6 Mds€ supplémentaires pour le budget général de l'État n'a pas favorisé à même hauteur la mise en place de nouvelles mesures budgétaires à destination des ménages et des entreprises afin de favoriser la transition écologique ou de renforcer celles déjà existantes (prime de conversion automobile, rénovation énergétique des bâtiments, etc.). Les dépenses du budget général de l'État, inscrits au sein de la mission « EDMD » consacrées à la transition énergétique ne connaissent pas d'augmentation comparable. Cette évolution présentait aussi le risque de peser de façon particulièrement sensible sur les ménages les plus modestes. En ce qui concerne l'effet de la hausse de la fiscalité énergétique sur le pouvoir d'achat des ménages français, la trajectoire de la composante carbone démontre que sous le quinquennat du Président Hollande, il été partiellement contenu grâce à la baisse du prix du pétrole, puisqu'entre juillet 2014 et février 2016, le cours du Brent est passé de 110 à 35 \$ par baril. Il est plus surprenant, sous le quinquennat suivant, que le Gouvernement n'ait pas

⁸ Cf. « Les 60 engagements de Hollande », *Libération*, 26 janvier 2012.

⁹ C. comptes, « La contribution de la France au Fonds vert pour le climat - Exercices 2012 à 2017 », référé n° 2019-1866, 19 juillet 2019.

¹⁰ V. notre étude « Les incitations fiscales et financières de la loi relative à la transition énergétique : des contours flous sans cadrage financier », *Revue GFP*, n° 2/2016, p. 67.

¹¹ C. comptes, « L'impact budgétaire et fiscal du Grenelle de l'environnement », référé n°2011-474-3, 3 nov. 2011.

¹² Art. 32 L. n° 2013-1278 du 29 déc. 2013 de finances pour 2014.

¹³ Art. 14 L. n° 2015-1786 du 29 déc. 2015 de finances rectificative pour 2015.

¹⁴ Cons. const., déc. n° 2009-599 DC, 29 déc. 2009, *Loi de finances pour 2010*, §77 à §83.

¹⁵ En 2019, 17 Mds€ de TICPE sont affectés au budget général de l'État, contre 11,1 Mds€ en 2017 alors que la TICPE affectée aux collectivités territoriales demeure stable autour de 12 Mds€ sur la même période.

¹⁶ En 2019, seuls 7,2 Mds€ sont affectés au CAS « Transition énergétique » et 1,2 Mds€ à l'AFITF, donnée relativement stable par rapport à 2017 puisque 6,1 Mds€ étaient affectés au CAS « Transition énergétique » et 1,1 Mds€ à l'AFITF.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

pleinement pris la mesure qu'en cas de remontée des cours, ce qui a été observé de mai 2017 à septembre 2018, où le cours du Brent est passé de 49\$ à 83\$ par baril, l'impact de ces mesures sur le niveau de vie des ménages risquerait d'être encore plus marqué du fait des nouvelles dispositions prises en loi de finances 2018 et de poser le problème de l'acceptabilité sociale de la composante carbone et de la convergence essence/gazole. Paradoxalement, lorsque le mouvement des gilets jaunes éclate en novembre 2018 en dénonçant la flambée des prix des carburants et du poids de la fiscalité énergétique, les premières manifestations coïncident avec une nouvelle chute du cours du pétrole ! Ces vives oppositions n'ont pas conduit à l'abrogation du dispositif mais plutôt à l'interruption de la trajectoire haussière prévue par les textes. L'annonce, fin 2018, du gel pour 2019 de la trajectoire votée en loi de finances pour 2018 emporte taxation de la tonne de CO₂ à la valeur de 2018 soit 44,6€. Pour l'avenir, l'option qui amènerait à considérer les années 2019 (à cause de la crise des gilets jaunes) et 2020 (à cause de la crise sanitaire) comme des années « blanches », avec soit une reprise de la trajectoire en la décalant dans le temps, soit en recalculant la trajectoire selon le terme inchangé de la valeur de 86,2 €/tonne de CO₂, ce qui signifie un rattrapage sur plusieurs années des années gelées, semble être en débat en vue de la prochaine loi de programmation des finances publiques. La définition d'une nouvelle trajectoire avec une prévisibilité plus grande jusqu'à 2030 nécessiterait, au préalable, l'amoindrissement de la pression fiscale car, faute d'une orientation claire, la fiscalité écologique et énergétique apparaîtrait de nouveau comme une mesure « punitive », tout particulièrement dans ses effets sur le prix des carburants à l'égard de personnes, souvent modestes ou vivant en milieu rural, qui n'ont aucune possibilité d'y échapper faute de solution de transport alternative. Quant à la disparition du CAS « Transition énergétique », elle conduit à davantage de clarté budgétaire, faisant de la TICPE un impôt majoritairement affecté au budget général de l'État.

En second lieu, revenons sur les autres attermoissements en matière de fiscalité environnementale. En 2014, dans sa dernière chronique de la fiscalité française de l'environnement, le Professeur Sylvie Caudal constatait que « le bilan apparaît des plus minces lorsqu'il s'agit de mesurer les progrès de la fiscalité de l'environnement »¹⁷. En 2021, il semble difficile d'écrire différemment ces lignes, tant les éraillures ayant assombri les bilans quinquennaux des Présidents Hollande et Macron à

ce sujet sont nombreuses en matière de verdissement de notre fiscalité.

Un premier renoncement est à souligner : celui de l'écotaxe poids lourds par le législateur, en loi de finances pour 2017, après le mouvement de contestation des « bonnets rouges »¹⁸. C'est l'histoire d'un triple échec qui est de nature politique, économique et environnementale. Dans son rapport public annuel de 2017, la Cour des comptes a considéré qu'il s'agissait d'un projet fiscal environnemental ambitieux qui s'est soldé par un échec stratégique et une gabegie pour les finances publiques. C'est assez accablant. Cette écotaxe devait s'appliquer à 800 000 véhicules de transport routier de marchandises (550 000 poids lourds français et 250 000 poids lourds étrangers) circulant sur 15 000 km de routes nationales et secondaires, hors autoroutes concédées à péage. La mise en place de ce dispositif avait été confiée, en octobre 2011, au consortium franco-italien Ecomouv', dans le cadre d'un partenariat public-privé, pour un début de collecte de l'écotaxe en juillet 2013. Mais, après l'avoir dans un premier temps reportée au 1er janvier 2014, le Premier ministre, Jean-Marc Ayrault, annonçait, le 29 octobre 2013, la « suspension » de cette écotaxe sous la pression de violentes manifestations des « bonnets rouges » bretons, qui craignaient que cette mesure pénalise une filière agroalimentaire fragilisée. Un aménagement était alors envisagé pour exonérer le commerce et le transport de proximité. La fronde persistant, la ministre de l'écologie, Ségolène Royal, décidait, le 9 octobre 2014, la suspension définitive du dispositif. Le 30 octobre 2014, le contrat entre l'État et Ecomouv' était résilié. Le 17 novembre 2016, les députés supprimaient définitivement l'écotaxe en loi de finances pour 2017. En effet, le Conseil d'État avait rappelé qu'une annonce politique du Gouvernement est sans conséquence sur l'existence d'une disposition législative, que seule l'abrogation peut faire disparaître de l'ordonnement juridique, en considérant comme illégal le refus d'édicter l'arrêté fixant la date de mise en œuvre du dispositif de l'écotaxe, faisant ainsi droit aux demandes de l'association Alsace Nature¹⁹. Les conclusions de la Cour des comptes étaient claires et explicites : « coûteux pour les finances publiques et dommageable pour la cohérence de la politique des transports et son financement, l'abandon de l'écotaxe constitue un gâchis »²⁰. L'écotaxe aurait dû générer, sur la période 2014-2024, 9,8 Mds€ de recettes fiscales nettes, dont 8,07 Mds€ au profit de l'État, dont 7,56 Mds€ au profit de l'Agence de financement des infrastructures de transports de France (AFITF), et 0,5 Mds€ de TVA versés au budget

¹⁷ S. CAUDAL, « Chronique de la fiscalité française de l'environnement en 2014 », RJE, n° 2/2015, p. 329 et s., note W. MASTOR, AJDA, 2010, n°5, pp. 277-282 ; A. BARILARI, *La Semaine juridique*. Éd. Gén., 2010, n° 3, pp. 39-42 ; P. BILLET, *La Semaine juridique*. Adm. et coll. terr., 2010, n° 4, pp. 31-35.

¹⁸ Art. 84, L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016 de finances pour 2017, JORF n° 0303, 30 déc. 2016.

¹⁹ CE, 5 déc. 2016, Association Alsace Nature, Req. n° 399965 et 399966

²⁰ C. comptes, *Rapport public annuel*, « L'écotaxe poids lourds, un échec stratégique un abandon coûteux », 2017, p. 223.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

général de l'État. Par ailleurs, 1,77 Mds€ de recettes fiscales étaient destinés aux collectivités départementales. De plus, du fait de la baisse du taux de la taxe à l'essieu décidée en 2009 par le législateur dans l'espoir de favoriser l'acceptation de l'écotaxe poids-lourds par les transporteurs, 53 M€ de recettes fiscales annuelles n'ont pas été recouvrées par l'État. Enfin, comme le souligne la Cour des comptes dans le rapport précité, l'État, pour avoir résilié son contrat, a été amené à indemniser Ecomouv' et ses partenaires à hauteur de 958 M€, dont 518 M€ ont été versés en 2015, et 440 M€ ont été échelonnés entre 2016 et 2024. Par ailleurs, le pilotage du contrat de partenariat, le suivi de son exécution et la mise en œuvre de la collecte de l'écotaxe, ont généré 70 M€ de dépenses rétrospectivement inutiles. La Cour des comptes a déploré une « occasion manquée de mettre en place un instrument pertinent de politique des transports ». C'est enfin un échec car la France prend du retard dans la mise en œuvre de la politique européenne de la tarification routière, notamment par rapport à l'Allemagne, et alors que de nombreuses barrières juridiques avaient été franchies pour la mise en œuvre de ce dispositif par la DGDDI²¹, imposé par le droit de l'Union européenne et notamment les directives « Eurovignette » et « Interopérabilité ». Dans sa réponse aux observations de la juridiction financière, le Premier ministre a fait valoir que « l'abandon de l'écotaxe a conduit à un bilan financier qui n'est pas si défavorable pour les finances publiques » grâce à la hausse de la fiscalité sur le gazole, qui devrait rapporter sur la période 2015 à 2024, près de 1,5 Mds€ supplémentaires par rapport à l'écotaxe poids-lourds afin d'alimenter l'AFITF, tout en évitant les frais de gestion du dispositif évalués à 220 M€ annuels. Quid des collectivités territoriales ? Quid du coût budgétaire du contentieux devant la CJUE pour défaut de transposition de la directive européenne en la matière ? Quant aux autres risques contentieux, ils ont été évalués par la Cour des comptes à 270 M€. Par ailleurs, cette solution s'est effectuée au bénéfice des poids lourds étrangers qui se ravitaillent peu en France. C'est la raison pour laquelle à l'automne 2018, le Gouvernement a annoncé travailler sur « une vignette » qui concernerait les camions étrangers dont certains ne font que traverser la France, mais qui sont des utilisateurs importants de nos infrastructures routières, notamment en Alsace. En effet, le législateur a créé, à titre expérimental²², une écotaxe poids lourds régionale pour les véhicules de plus de 3,5 tonnes sur le territoire des départements d'Alsace, de Moselle, de Meurthe-et-Moselle et des Vosges afin de lutter contre le report sur l'axe

rhénan de camions étrangers venus en France pour échapper au système de tarification mis en place en Allemagne depuis 2005 (dispositif de la *LKW Maut*). Le taux kilométrique de cette taxe serait modulable « entre 0,015 € et 0,20 € par kilomètre » en fonction du niveau d'émission et du niveau de congestion. Il a été prévu d'épargner les transporteurs locaux de cette écotaxe par un dégrèvement de CFE.

Un autre sacrifice est à observer : celui du comité pour la fiscalité écologique institué dans le prolongement de la conférence environnementale de 2012, dont le président Christian de Perthuis a été contraint de démissionner, lequel n'a plus été réuni depuis le printemps 2014 après neuf avis rendus par ce dernier. Il a été refondu ensuite dans un comité pour l'économie verte (CEV), présidé par Dominique Bureau depuis février 2015, qui est rattaché au Commissariat général au développement durable. Il réunit, autour des principales associations environnementales, quelques parlementaires des commissions du développement durable, un membre du CESE, et quatre experts thématiques (artificialisation des sols, déchets, énergie, eau et biodiversité). Il aurait été bon d'y associer davantage les parlementaires des commissions des finances des assemblées parlementaires, les membres de la Cour des comptes et du Conseil d'État pour éviter les études doublonnées. Son champ d'étude, qui apparaît très (trop ?) large, recouvre les enjeux de la fiscalité de l'énergie, de l'économie circulaire, de l'eau et de la biodiversité, ainsi que de l'ensemble des outils économiques permettant de favoriser la transition énergétique. Jusqu'à 2017, il s'est réuni quatre fois par an et a produit neuf avis dont seulement un tiers d'entre eux portait sur la fiscalité environnementale²³. Depuis 2017, seuls deux avis ont été rendus par ledit comité, l'un portant sur les enjeux de l'artificialisation des sols et l'autre sur la budgétisation environnementale. Lors de la conférence du 13 février 2018 relative au pacte fiscal écologique, le ministre de la transition écologique avait sollicité le CEV afin que celui-ci rende un rapport sur la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale efficace sur le quinquennat. Il a été rédigé par le CEV²⁴ puis présenté à la commission des finances de l'Assemblée nationale en septembre 2018²⁵. Le contenu de ce rapport était bien pauvre et ses conclusions bien timides, lequel finalement se contentait de réclamer au Gouvernement, en lui renvoyant la balle, un « jaune » budgétaire afin d'offrir une vision synthétique et globale de la fiscalité environnementale ! Le Gouvernement a ensuite établi cette annexe « Financement de la transition écologique » institué par l'article 206

²¹ CE, 24 juin 2011, *Société Autostrade SPA*, Req. n° 347720 ; Cons. Const. décis. n° 2013-670 DC, 23 mai 2013, *Loi portant diverses dispositions en matière d'infrastructures et de services de transports*.

²² Art. 6 L. n° 2019-816 du 2 août 2019 relative aux compétences de la Collectivité européenne d'Alsace, *JORF* n° 0179, 3 août 2019.

²³ Comité pour l'économie verte, *Bilan d'activité 2012-2017*, Doc. fr., 2017, 141 p. Cf. avis du 16 juillet 2015 sur la fiscalité et l'artificialisation des sols ; avis du 20 sept. 2016 portant sur les principes d'utilisation du relèvement de la composante carbone ; avis du 10 janv. 2017 sur l'opportunité d'une accélération de la trajectoire de la composante carbone.

²⁴ D. BUREAU, B. PEYROL, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, Comité pour l'économie verte, 2018, 76 p.

²⁵ Cf. compte rendu n° 136, commission des finances, A.N., Doc. parl. 26 sept. 2018.

de la loi de finances pour 2019, transformé en rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État, dit « budget vert », en application de l'article 179 de la loi de finances pour 2020, et qui a pour objectif de compiler les moyens consacrés par le budget aux politiques environnementales. Le comité pour la fiscalité écologique a donc bien été sacrifié alors qu'il aurait pu redéfinir les objectifs de la fiscalité environnementale et introduire davantage de cohérence entre les divers dispositifs, encore aurait-il fallu que le Gouvernement souhaite entreprendre cette direction...

Enfin, un troisième sacrifice : les petites taxes environnementales. Sous l'impulsion du Président Hollande et de son pacte de responsabilité et de solidarité présenté en janvier 2014, le Gouvernement avait annoncé son intention de supprimer des taxes fiscales à faible rendement budgétaire (moins de 150 M€) jugées inefficaces par l'IGF. Dans un rapport remis en mars 2014, cette dernière avait effectué une revue de près de 200 impositions de toutes natures présentant ces caractéristiques, représentant un total de 5,3 Mds€, et elle recommandait de supprimer entre 90 et 120 taxes, voire plus de 160 dans un scénario de rupture. Complexes et parfois obsolètes, ces taxes sont susceptibles de rendre la législation fiscale peu lisible et de nuire à la compétitivité des entreprises, sauf que parmi celles-ci il y avait certaines écotaxes. Une fois de plus, la compétitivité des entreprises a eu raison de la lutte pour la protection de l'environnement naturel. Ainsi, la loi de finances pour 2015 a abrogé sept petites taxes dont deux écotaxes²⁶ comme la redevance due par les titulaires de concessions de stockage souterrain d'hydrocarbures (art. L. 231-9, Code minier), ou la taxe pour la gestion des eaux pluviales urbaines (art. L. 2333-97 et s., CGCT). Lors de l'examen de la loi de finances pour 2015, les députés, à l'initiative du groupe écologiste, avaient décidé de maintenir la principale écotaxe que le Gouvernement avait souhaité abroger : la part ICPE de la TGAP pesant spécifiquement sur des installations classées considérées comme dangereuses pour l'environnement (Art. 266 sexies I-8-a et b, 266 septies 8-a et b, 266 nonies 1-B, C. douanes), bien que rapportant 25 M€ et affectée au financement public de l'environnement et notamment à l'ADEME. Dans son projet de loi de finances 2016, le Gouver-

nement a de nouveau proposé d'abroger ce dispositif aux motifs que cette écotaxe n'aurait pas de caractère incitatif en termes d'émission de polluants puisque son montant est forfaitaire et qu'il « ne tient pas compte du niveau des rejets ni des mesures de diminution des rejets mises en œuvre par l'exploitant », et que cette écotaxe serait complexe à calculer et à recouvrer. La commission des finances du Sénat avait rejoint le Gouvernement en soulignant que la TGAP sur les ICPE concernait un nombre peu important d'installations (1200 installations pour la composante « autorisation » ; 10 600 sites pour la composante « exploitation » sur un total de 44 000 établissements soumis à autorisation ou à enregistrement en 2014) ; la complexité de la liquidation de la TGAP sur les ICPE, sa part « exploitation » variant selon un coefficient multiplicateur, et de son recouvrement par les services d'ICPE au sein des DREAL. Tout en reconnaissant qu'il ne serait pas absurde, d'un point de vue écologique, de privilégier une fiscalité fondée sur les résultats écologiques obtenus, « ce qui permettrait alors de supprimer cette taxation forfaitaire des ICPE, dont la relative complexité et le caractère peu incitatif sont soulignés », la rapporteure générale du budget à l'Assemblée nationale avait proposé de rétablir la TGAP sur les ICPE en raison de son intérêt budgétaire et du fait qu'elle porte sur des installations dangereuses, afin d'éviter toute contradiction avec la loi sur la transition énergétique du 17 août 2015. Dans son rapport annuel de février 2017, la Cour des comptes avait suggéré cette suppression, ce qui a achevé de convaincre le législateur. L'article 18 de la loi de finances pour 2018 a donc supprimé les deux composantes ICPE de la TGAP. Cette démarche s'est poursuivie en 2019, le vote des articles 21 et 22 de la loi de finances pour 2020 ayant abouti à la suppression de 20 taxes à faible rendement supplémentaires en 2020 et 2021. Par ailleurs, en accord avec les recommandations de la Cour des comptes, la direction de la législation fiscale a engagé dès 2018 un travail d'inventaire des taxes à faible rendement, qu'elle a poursuivi en 2019 et 2020. Comme l'a justement souligné la doctrine, « la suppression de ces petites taxes peut s'avérer dangereuse pour l'écofiscalité, car nombre d'écotaxes ont un rendement certes modique, mais un effet dissuasif, ou au moins de prise de conscience »²⁷. ■

²⁶ Art. 20 L. n° 2014-1654 du 29 déc. 2014 de finances pour 2015, JORF n° 0301, 30 déc. 2014.

²⁷ S. CAUDAL, *op. cit.*, p. 342.