

## Dossier

> La fiscalité  
environnementale  
Lille, décembre 2020



Céline VIESSANT

Professeur des Universités, Aix Marseille-Université,  
Centre d'Études Fiscales et Financières (EA 891)  
Secrétaire général de la Société Française de Finances Publiques

## L'impact du droit de l'Union européenne sur la fiscalité environnementale française

**Mots-clés :** Climat - convention citoyenne - écofiscalité - droit dérivé de l'UE - Impact droit de l'UE

Il convient d'apprécier l'impact du droit de l'Union européenne (UE) sur la fiscalité environnementale française, d'analyser les contraintes pesant sur le législateur français lorsqu'il envisage de protéger l'environnement en utilisant l'instrument fiscal tout en constatant que les avancées en la matière ne ressortissent pas forcément à des normes contraignantes mais à une influence certaine des travaux européens sur le législateur français. Or, le degré de contrainte est variable : le législateur est libre d'utiliser l'instrument fiscal pour protéger l'environnement et les contraintes n'apparaissent que lorsqu'il fait ce choix.

<sup>1</sup> V. *Le Monde* 14 déc. 2020.

<sup>2</sup> PLF pour 2021 n° 3360, 28 sept. 2020, p. 25.

<sup>3</sup> La convention citoyenne pour le climat a été réunie par le CESE à la demande du Premier ministre. V. A. Pando, « Convention citoyenne pour le climat et fiscalité comportementale » : *LPA 2020* n° 155 pp. 7-10.

<sup>4</sup> Il s'agit de la version corrigée le 5 octobre 2020.

L'environnement est aujourd'hui au cœur de nombreux débats qui ont conduit les instances nationales à envisager d'inscrire dans la Constitution la défense du climat et la préservation de l'environnement<sup>1</sup>, à proposer un « budget vert »<sup>2</sup> ou à mettre en place une convention citoyenne pour le climat<sup>3</sup>. Cette dernière, réunie

pour la première fois au début du mois d'octobre 2019, a rendu, le 21 juin 2020, son rapport final<sup>4</sup> qui contient un certain nombre de propositions visant à utiliser l'instrument fiscal en faveur de la lutte contre le changement climatique. Sans procéder à une énumération exhaustive, nous pouvons mentionner parmi ces propositions la

réduction de certains avantages fiscaux existants en faveur de certaines professions dont l'activité est défavorable à l'environnement, l'annulation des exonérations sur les énergies fossiles, l'instauration de diverses taxes<sup>5</sup>, de surtaxes<sup>6</sup> ou de taxes additionnelles<sup>7</sup>, l'augmentation<sup>8</sup> ou la modulation de certaines taxes<sup>9</sup> ou encore une réduction de taux pour prendre en compte les efforts consentis par certains acteurs économiques<sup>10</sup>. Avant même que le rapport soit remis, certaines de ces propositions fiscales ont été commentées à l'aune du droit de l'UE<sup>11</sup>, ce qui amène à s'interroger plus largement sur l'impact de ce droit sur la fiscalité environnementale française.

Afin de répondre à cette question, il convient, tout d'abord, de préciser quelle acception nous retenons de la fiscalité environnementale, concept dont le périmètre est incertain<sup>12</sup>. Pour une étude plus approfondie de cette question et afin de ne pas alourdir nos propos, nous nous permettons de renvoyer à la contribution de Fabrice Bin dans ce même numéro<sup>13</sup>. Nous écartons immédiatement une acception stricte selon laquelle la fiscalité environnementale est définie comme l'ensemble des mesures fiscales instituées dans l'objectif de contribuer à la protection de l'environnement<sup>14</sup> et ne comprend que les taxes environnementales ou écotaxes<sup>15</sup>, ainsi que les dépenses fiscales ou les taxes affectées en faveur de l'environnement<sup>16</sup>. Nous privilégions donc une acception large qui permet d'englober le concept de fiscalité liée à l'environnement qui désigne « tout prélèvement obligatoire dont l'assiette a un rapport direct ou indirect avec l'environnement via son assiette, voire son affectation »<sup>17</sup>. Ce choix est justifié par le fait que cette acception large est retenue par l'UE parce qu'elle englobe les taxes liées à l'environnement « dont l'assiette est constituée par une unité physique ou une valeur de substitution à une unité physique d'une chose qui a prouvé un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement »<sup>18</sup>.

Dès lors que l'on fait le lien entre l'UE et la fiscalité environnementale, la tendance est, dans un premier temps, de mettre en exergue les difficultés institutionnelles qui empêchent l'UE d'utiliser l'instrument fiscal dans le cadre de sa politique de protection de l'environnement, notamment l'absence de compétences et le maintien de la règle de l'unanimité en matière fiscale. Nous l'avons fait à plusieurs reprises et il ne nous paraît pas nécessaire de rouvrir un débat n'ayant produit aucune avancée<sup>19</sup>. Cela ne signifie pas qu'il n'y ait pas d'impacts du droit de l'UE sur la fiscalité environnementale française. Le législateur français doit se conformer aux dispositions

européennes qui encadrent directement ou indirectement le droit fiscal des États membres même lorsqu'il s'agit de mesures fiscales visant à la protection de l'environnement. Toutefois, l'utilisation de l'instrument fiscal est le plus souvent préconisée<sup>20</sup>, ce qui laisse une certaine liberté à l'État. Il convient donc, afin d'apprécier l'impact du droit de l'UE sur la fiscalité environnementale française, d'analyser les contraintes pesant sur le législateur français lorsqu'il envisage de protéger l'environnement en utilisant l'instrument fiscal tout en constatant que les avancées en la matière ne ressortissent pas forcément à des normes contraignantes mais à une influence certaine des travaux européens sur le législateur français. Or, le degré de contrainte est variable : le législateur est libre d'utiliser l'instrument fiscal pour protéger l'environnement (I) et les contraintes n'apparaissent que lorsqu'il fait ce choix (II).

<sup>5</sup> Taxe sur les produits « ultra-transformés » à forte empreinte carbone et faible en apport nutritionnel ou taxe spécifique sur la publicité.

<sup>6</sup> Taxe sur les carburants d'aviation en fonction des kilomètres parcourus.

<sup>7</sup> Taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation de certains véhicules.

<sup>8</sup> Taxe sur les logements et bureaux vacants, taxe générale sur les activités polluantes sur les engrais azotés, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques sur les essences d'aviation, taxe foncière sur les « passoires énergétiques ».

<sup>9</sup> Taxe sur les contrats d'assurance en fonction de l'émission de CO<sub>2</sub> dans l'atmosphère, TVA pour favoriser les biens produits à proximité de leur lieu de consommation.

<sup>10</sup> TVA sur les produits issus de l'économie circulaire, sur les billets de train...

<sup>11</sup> M. Toret, « Convention citoyenne pour le climat : les mesures fiscales à l'épreuve du droit de l'Union européenne » : *Les nouvelles fiscales* 2020 n° 1260 pp. 6-9.

<sup>12</sup> G. Sainteny, *Plaidoyer pour l'écofiscalité* : Paris, Buchet Chastel, coll. « Ecologie », 2012, p. 11. Également R. Hertzog, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains » : *RFFP* 2011 n° 114, p. 149 ou « L'impact des politiques de l'environnement sur le droit fiscal : en vert pâle ! » : in *L'environnementalisation du droit*, Bayonne, Institut Francophone pour la Justice et la Démocratie, coll. « Colloques et essais », 2020, pp. 243-262.

<sup>13</sup> F. Bin, « Une fiscalité française vert pâle : périmètres et enjeux financiers », cette revue.

<sup>14</sup> S. Caudal, *La fiscalité de l'environnement* : Paris, LGDJ – Lextenso éditions, coll. « Système », 2014, p. 29.

<sup>15</sup> Pour une définition de la taxe environnementale : G. Sainteny, « L'écofiscalité comme outil de politique publique », *RF adm. publ.* 2010/2 n° 134 p. 353 ou E. de Crouy-Chanel, « Esquisse d'une théorie fiscale de l'écotaxe », *Dr. Fisc.* 2009 n° 9 p. 6.

<sup>16</sup> S. Caudal, *op. cit.*, p. 33. G. Sainteny, *Plaidoyer pour l'écofiscalité* : *op. cit.*, p. 12.

<sup>17</sup> A l'inverse du Pr. Caudal (*op. cit.*, p. 33), Guillaume Sainteny inclut dans la fiscalité liée à l'environnement les taxes affectées (*Plaidoyer pour une écofiscalité* : *op. cit.*, p. 13).

<sup>18</sup> Eurostat, *Environmental taxes. A statistical guide*, Luxembourg, OPOCE, coll. « Manuals and guidelines », 2013, p. 9. Également, PE et Cons UE, *règl. (UE) n° 691/2011*, 6 juillet 2011, relatif aux comptes économiques européens de l'environnement : art. 2 : *JOUE* 22 juillet 2011 n° L 192/1.

<sup>19</sup> Voir C. Viessant, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne » : *RFFP* 2011 n° 113 pp. 161-185 et « La fiscalité environnementale de l'Union européenne » : in *La fiscalité environnementale entre attentes, doutes et pragmatisme*, Aix-en-Provence, PUAM, coll. « Droit des affaires », 2018, pp. 125-151.

<sup>20</sup> Voir notamment, *Doc COM* (2007) 140 final.

## 1 Des contraintes limitées quant au choix de l'instrument fiscal pour protéger l'environnement

En matière de protection de l'environnement, l'UE s'est fixé un certain nombre d'objectifs à atteindre inscrits, notamment, dans les traités : œuvrer pour le développement durable et assurer « un niveau élevé de protection et d'amélioration de la qualité de l'environnement »<sup>21</sup>, intégrer les exigences de la protection de l'environnement dans la définition et la mise en œuvre des politiques et actions de l'UE<sup>22</sup>, préserver, protéger et améliorer la qualité de l'environnement, protéger la santé des personnes, utiliser de manière prudente et rationnelle les ressources naturelles et promouvoir des mesures destinées à faire face aux problèmes régionaux et planétaires de l'environnement et, en particulier la lutte contre le changement climatique<sup>23</sup>. Alors même que l'article 192 § 2 du TFUE permet aux instances européennes d'utiliser l'instrument fiscal pour atteindre ces objectifs, celles-ci n'ont pu, jusqu'à présent, que préconiser son utilisation aux États (A) ce qui a, cependant, induit un verdissement de la fiscalité française (B).

### A. Un instrument fiscal seulement préconisé

L'UE n'est pas en mesure d'imposer l'utilisation de l'instrument fiscal pour protéger l'environnement mais les instances européennes le préconisent pour atteindre les objectifs fixés par les traités<sup>24</sup>. Nous constatons, tout d'abord, que

ces préconisations ressortissent à des positions prises dans le cadre général de la politique de l'environnement. Les instances européennes invitent régulièrement les États à accorder aux instruments économiques et fiscaux une grande place parmi les moyens utilisés pour obtenir des prix qui reflètent la réalité de tous les coûts, pour faire jouer les incitations basées sur les mécanismes du marché ou pour susciter un comportement économique qui soit également écologique<sup>25</sup>; elles proposent l'utilisation des taxes environnementales pour inciter les sociétés « à rechercher et investir dans des technologies plus favorables à l'environnement ou plus économes en ressources »<sup>26</sup> ou respecter les engagements internationaux<sup>27</sup>. Une utilisation plus intensive de ces instruments a, également, été sollicitée par la Commission dans son livre vert de 2007<sup>28</sup>. Le septième programme d'action pour l'environnement se situe dans la droite ligne de ces réflexions<sup>29</sup>, de même que *Le pacte vert pour l'Europe* dans lequel la commission relève que « des réformes fiscales bien conçues peuvent stimuler la croissance économique et la résilience aux chocs climatiques et contribuer à une société plus équitable et à une transition juste »<sup>30</sup>. Le recours à l'instrument fiscal est également proposé dans des textes adoptés ou des stratégies politiques annoncées dans différents secteurs de l'environnement. Ce n'est cependant pas systématique. Par exemple, il n'y a pas de références à l'instrument fiscal dans les documents relatifs à la lutte contre la déforestation<sup>31</sup> ou l'exploitation illégale des forêts<sup>32</sup> ou à la lutte contre les nuisances sonores<sup>33</sup> ou encore à la mise en décharge des déchets<sup>34</sup>. Dans la directive-cadre sur l'eau du 23 octobre 2000, l'instrument fiscal n'est mentionné qu'en partie B de l'annexe VI fixant la liste non exhaustive des mesures supplémentaires que les États membres, pour chaque district hydrographique, peuvent inclure dans le programme de mesures à prendre<sup>35</sup>. Toutefois, la fiscalité environnementale est de plus en plus souvent plébiscitée. En matière de biodiversité, alors que sa communication du 3 mai 2011 ne faisait aucune référence à sa possible utilisation<sup>36</sup>, la nouvelle stratégie dévoilée le 20 mai 2020 marque l'intention de la Commission de promouvoir les systèmes d'imposition et de tarification reflétant les coûts environnementaux<sup>37</sup>. Alors que la directive du 19 novembre 2008 sur la gestion des déchets<sup>38</sup> n'en fait pas mention, le quinzième considérant de la directive du 30 mai 2018, qui la

<sup>21</sup> TUE, art. 3 §3.

<sup>22</sup> TFUE, art. 11.

<sup>23</sup> TFUE, 191 § 1.

<sup>24</sup> Voir *supra*.

<sup>25</sup> Programme communautaire de politique et d'action pour l'environnement et le développement durable et respectueux de l'environnement : chapitre 7-4 : JOCE 17 mai 1993, n° C 138/5.

<sup>26</sup> Doc COM (2001) 31 final..

<sup>27</sup> Doc COM (2001) 260 final, p. 13.

<sup>28</sup> Doc COM (2007) 140 final, p. 4.

<sup>29</sup> PE et Cons. UE, déc. n°1386/2013/UE, 20 nov. 2013, *Bien vivre, dans les limites de notre planète*, JOUE 28 déc. 2013 n° L 354/171.

<sup>30</sup> Doc COM (2019) 640 final, p. 21.

<sup>31</sup> Doc COM (2008) 645 final, 17 oct. 2008.

<sup>32</sup> PE et Cons. UE, régl. (UE) n° 995/2010, 20 oct. 2010, établissant les obligations des opérateurs qui mettent du bois et des produits dérivés sur le marché : JOUE 12 nov. 2010 n° L 295/23.

<sup>33</sup> PE et Cons. UE, dir. n° 2002/49/CE, 25 juin 2002 relative à l'évaluation et à la gestion du bruit dans l'environnement : JOCE 18 juillet 2002, n° L 189/12.

<sup>34</sup> PE et Cons. UE, dir. n° 1999/31/CE, 26 avril 1999, concernant la mise en décharge des déchets : JOCE 16 juillet 1999 n° L 182/1.

<sup>35</sup> PE et Cons. UE, dir. n° 2000/60/CE, 23 octobre 2000, établissant un cadre pour une politique communautaire dans le domaine de l'eau : JOCE 22 déc. 2000 n° L 327/1.

<sup>36</sup> Doc COM (2011) 244 final, 3 mai 2011. V. également, Doc COM (2015) 478 final, 2 octobre 2015.

<sup>37</sup> Doc COM (2020) 380 final, 20 mai 2020, Stratégie de l'UE en faveur de la biodiversité à l'horizon 2030. Ramener la nature dans nos vies : p. 21.

<sup>38</sup> PE et Cons. UE, dir. n° 2008/98/CE, 19 nov. 2008, relative aux déchets et abrogeant certaines directives : JOUE 22 nov. 2008 n° L 312/3.

modifie, invite les législateurs nationaux à avoir recours à des mesures incitatives notamment à des taxes de mise en décharge et d'incinération et des systèmes de tarification en fonction du volume des déchets<sup>39</sup>. Il en va de même des travaux sur l'économie circulaire<sup>40</sup> et des textes sur les emballages et déchets d'emballages ou les sacs plastiques légers<sup>41</sup>. Ces simples préconisations laissent toute liberté aux instances nationales de choisir d'utiliser ou de ne pas utiliser l'instrument fiscal pour mener leur politique environnementale. Mais elles induisent un verdissement de la fiscalité en France<sup>42</sup>, le législateur étant souvent intervenu dans ces domaines au moyen de mesures fiscales avant même d'y avoir été incité.

## B. Un verdissement induit de la fiscalité

La Commission propose ; les États disposent. En ce sens, les propositions faites régulièrement par la Commission n'aboutissent que rarement à l'adoption d'un texte contraignant en matière fiscale. Malgré cela, le législateur s'inspire de ce qu'elle propose pour procéder au verdissement de certains éléments de son système fiscal ou pour créer des taxes environnementales. Plusieurs exemples peuvent éclairer ce constat notamment la création de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) et l'évolution de la fiscalité des véhicules.

C'est dans un contexte de réflexions et de discussions sur la mise en place d'une écotaxe européenne qu'est née la TGAP. Le ministre de l'environnement de l'époque l'avait présentée comme un « événement fondateur », constituant « le cadre naturel d'accueil de la "grande écotaxe", assise sur le CO<sub>2</sub> et l'énergie, en cours de négociation sur le plan communautaire »<sup>43</sup>. L'article 45 de la loi de finances pour 1999<sup>44</sup> a donc institué, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, la TGAP dont la finalité environnementale était clairement affichée : elle devait permettre une meilleure application du principe « pollueur-payeur » et constituer le cadre dans lequel pourrait se développer « une fiscalité soucieuse de la protection de l'environnement ». Les taxes ayant une incidence écologique devaient y être, au fur et à mesure, et en fonction des besoins, intégrées. Cet objectif n'a pas été atteint<sup>45</sup> mais l'influence des travaux européens ne peut être niée.

Ce constat est également perceptible en matière de fiscalité applicable aux véhicules particuliers. Dans ce domaine, la Commission a proposé une stratégie visant à réduire les émissions de dioxyde de carbone des voitures particulières et à améliorer l'économie de carburant<sup>46</sup>, stratégie

approuvée par le Conseil<sup>47</sup> et le Parlement européen<sup>48</sup> dès 1996. Parmi les mesures suggérées, l'option fiscale était privilégiée, la Commission projetant non seulement la modulation des taxes à l'achat ou à l'immatriculation et des taxes annuelles en fonction des émissions de dioxyde de carbone mais, également, la mise en place de systèmes fiscaux incitatifs<sup>49</sup>. Ayant en ligne de mire le respect des engagements pris dans le cadre du protocole de Kyoto<sup>50</sup>, la Commission va proposer le remplacement des taxes existantes dans les États par des taxes totalement basées sur les émissions de CO<sub>2</sub> ou, à défaut, l'intégration d'un élément CO<sub>2</sub> aux taxes existantes<sup>51</sup>. Cet objectif a cependant été considéré comme secondaire par rapport à la nécessité d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur et de supprimer les obstacles fiscaux au transfert des voitures particulières d'un État vers un autre<sup>52</sup>. Le Parlement européen avait émis un avis favorable à cette proposition moyennant certains amendements relatifs à la possibilité pour les États membres d'introduire dans leur système national une taxation différenciée fondée sur les émissions de polluants ou sur une différenciation entre les catégories de polluants<sup>53</sup>. Mais le Conseil européen, tout en relevant la nécessité d'adapter les taxes sur les voitures particulières

<sup>39</sup> PE et Cons. UE, dir. n° 2018/851/UE, 30 mai 2018, modifiant la directive 2008/98/CE relative aux déchets : JOUE 14 juin 2018 n° L. 150/109.

<sup>40</sup> Doc COM (2020) 98 final, 11 mars 2020, Un nouveau plan d'action pour une économie circulaire – Pour une Europe plus propre et plus compétitive : p. 19.

<sup>41</sup> PE et Cons. UE, dir. 2015/720, 29 avril 2015 modifiant la directive 94/62/CE en ce qui concerne la réduction de la consommation de sacs en plastique légers : JOUE 6 mai 2015, n° L. 115/11.

<sup>42</sup> Pour plus de détails, voir F. Gomez et P. Gudefin, Panorama de la fiscalité environnementale en France : Rapport particulier n° 1 annexé au rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique, janvier 2019, pp. 79-85.

<sup>43</sup> Communication du ministre de l'aménagement du territoire et de l'environnement, sur le budget de 1999 du ministère, Paris, oct. 1998.

<sup>44</sup> L. fin. 1999, n° 98-1266, 30 déc. 1998 : JO 31 déc. 1998 p. 20050. V. L. Grammatico et I. Méca, « Les perspectives de la fiscalité positive de l'eau et de l'air : l'annonce d'une fiscalité écologique » : *Rev. jur. env.* 2000, n° 1, pp. 53-62 ; R. Hertzog, « La taxe générale sur les activités polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement » : *Droit et ville* 1999, n° 47, pp. 103-131 ; C. London, « Fiscalité écologique : un vent de réforme » : *LPA* 1999 n° 256 pp. 3-14 ; A. Philippe, « La TGAP future "éco-taxe" ? » : *Droit de l'environnement* 1999, n° 66, pp. 19-20.

<sup>45</sup> Voir R. Hertzog, « L'impact des politiques de l'environnement sur le droit fiscal : en vert pâle ! » : *préc.*, pp. 258-259.

<sup>46</sup> Doc COM (95) 689 final.

<sup>47</sup> PRES/96/188 du 26 juin 1996.

<sup>48</sup> PE, Rés. n° A4-0117/97, 10 avr. 1997, Une stratégie communautaire visant à réduire les émissions de CO<sub>2</sub> des voitures particulières et à améliorer l'économie de carburant : JOCE 28 avr. 1997 n° C 132/210.

<sup>49</sup> Doc COM (95) 689 final : pp. 9-14.

<sup>50</sup> Doc COM (2002) 431 final, 6 septembre 2002, p. 20.

<sup>51</sup> Doc COM (2005) 261 final, 5 juillet 2005, p. 8.

<sup>52</sup> *Ibid.*, pp. 7 à 9. Également, Doc COM (2012) 756 final, 14 décembre 2012.

<sup>53</sup> PE, Rapp. 10 juillet 2006 sur la proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières, A6-0240/2006 final.

## Dossier

> La fiscalité  
environnementale  
Lille, décembre 2020

aux fins de décourager les comportements qui nuisent à l'environnement<sup>54</sup>, n'a jamais trouvé de consensus en son sein quant à la manière d'atteindre cet objectif et la proposition est restée en l'état.

Malgré le retrait de cette proposition en 2014<sup>55</sup>, le législateur français a pris en compte les « réflexions dressées par la Commission »<sup>56</sup>. Il a notamment procédé au verdissement de la taxe sur les véhicules de société<sup>57</sup>, verdissement qui s'est poursuivi puisque désormais le tarif de cette taxe repose sur l'addition de deux composantes, l'une fixée en fonction du taux d'émission de CO<sub>2</sub> ou de la puissance fiscale, l'autre basée sur les émissions de polluants atmosphériques<sup>58</sup>. Parallèlement, était créée une taxe additionnelle à la taxe

sur les certificats d'immatriculation applicable aux voitures particulières les plus polluantes prenant en compte le niveau d'émission de dioxyde de carbone des véhicules<sup>59</sup> et rétabli une taxe annuelle de circulation uniquement applicable aux voitures particulières ayant un taux d'émission de CO<sub>2</sub> élevé<sup>60</sup>. Le verdissement de ces taxes a également été progressivement intensifié, en dernier lieu par la loi de finances pour 2020<sup>61</sup>.

L'influence des travaux européens apparaît comme une évidence même si l'absence de caractère contraignant laisse une grande liberté au législateur national. Les contraintes apparaissent, en pratique, lorsque ce dernier fait le choix de l'instrument fiscal.

## 2 Des contraintes naissant du choix de l'instrument fiscal pour protéger l'environnement

À partir du moment où le législateur décide d'utiliser l'instrument fiscal pour protéger l'environnement, il se trouve soumis au même encadrement européen que l'ensemble du droit fiscal français<sup>62</sup>. Cet encadrement peut avoir des effets environnementaux positifs. Guillaume Sainteny relevait que la transposition de la directive du 27 octobre 2003 avait permis de restreindre la portée de certaines mesures de faveur dans le cadre de l'ancienne taxe intérieure sur les produits pétroliers et de la taxation de l'électricité<sup>63</sup>. Mais, paradoxalement, alors même que les

instances européennes plébiscitent la mise en place de taxes et mesures environnementales, le bon fonctionnement du marché intérieur est susceptible de freiner son développement au niveau étatique (A). En outre, l'harmonisation de certaines taxes peut limiter le verdissement de la fiscalité (B).

### A. Un développement freiné par le bon fonctionnement du marché intérieur

Le développement de la fiscalité environnementale peut effectivement être freiné par le droit de l'UE. Cela résulte de la priorité donnée au bon fonctionnement du marché intérieur et au maintien de la compétitivité des entreprises. Comme l'a souligné Guillaume Sainteny, les rares directives existantes « sont adoptées dans un but de marché intérieur » et ne prennent pas en compte les externalités<sup>64</sup>. Celle sur la taxation des produits énergétiques et de l'électricité en est un exemple<sup>65</sup> : adoptée par défaut, elle est justifiée par la volonté de soumettre les produits énergétiques, autres que les huiles minérales, et l'électricité à une taxation minimale pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur<sup>66</sup>, les considérations environnementales restant secondaires.

La libre circulation des marchandises<sup>67</sup> et le libre jeu de la concurrence<sup>68</sup> sont donc privilégiés. Cyrille Beaufils en a déduit que le droit de l'UE comportait deux séries de règles « susceptibles d'interférer avec le déploiement de la fiscalité environnementale »<sup>69</sup> : l'encadrement des aides

<sup>54</sup> Communiqué de presse de la 2828<sup>e</sup> Session du Conseil, « Affaires économiques et financières » du 13 novembre 2007, PRES/07/251.

<sup>55</sup> Doc COM (2014) 910 final, Annexe 2.

<sup>56</sup> Selon l'expression du sénateur MARINI (Rapp. Sénat, 2005-2006, n° 99, tome II, fasc. 1, p. 120).

<sup>57</sup> L. fin. 2006, n° 2005-1719, 30 déc. 2005 : art. 14, préc.

<sup>58</sup> GCI, art. 1010.

<sup>59</sup> L. fin. 2006, n° 2005-1719, 30 déc. 2005 : art. 18, préc. et L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007 : art. 63 : JO 28 déc. 2007 p. 21482.

<sup>60</sup> L. fin. rect. 2008, n° 2008-1443, 30 déc. 2008 : art. 75 : JO 31 déc. 2008 p. 20518.

<sup>61</sup> L. fin. 2020, n° 2019-2479, 28 déc. 2019 : art. 69 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1.

<sup>62</sup> Voir C. Viessant, *La pénétration du droit communautaire en droit fiscal français* : Thèse, Aix-en-Provence, 1999.

<sup>63</sup> G. Sainteny, *Plaidoyer pour l'écofiscalité* : pp. 184-185.

<sup>64</sup> *Ibid.*, pp. 185-186.

<sup>65</sup> Cons. UE, dir. n° 2003/96/CE, 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité : JOCE 31 octobre 2003 n° L 283/51.

<sup>66</sup> *Ibid.*, consid. 2 et 3.

<sup>67</sup> TFUE, art. 26 § 2.

<sup>68</sup> TFUE, art. 101 § 1. V. Cons. UE, *règl. (UE) 2015/1588*, 13 juillet 2015, sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales : JOUE 24 septembre 2015, n° L 248/1 dont le troisième considérant précise que « le bon fonctionnement du marché intérieur exige une application rigoureuse et efficace des règles de concurrence en matière d'aides d'État ».

<sup>69</sup> C. Beaufils, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale* : Rapport particulier n° 2 annexé au rapport du Conseil des prélèvements obligatoires février 2019, p. 33.



d'État, qui « impacte » surtout les dépenses fiscales et l'affectation des taxes, et l'interdiction des mesures discriminatoires. Nous adhérons largement au point de vue développé par l'auteur qui relativise à juste titre les effets de l'interdiction des aides d'État<sup>70</sup> sur la fiscalité environnementale dans la mesure où l'article 107 § 3 permet la mise en place de certaines catégories d'aides. Le Conseil est intervenu, en application de cet article, pour autoriser la Commission à déclarer compatibles avec le marché intérieur les aides en faveur de la protection de l'environnement<sup>71</sup> et de la conservation des ressources biologiques marines et d'eau douce<sup>72</sup>. Cette dernière a donc dressé la liste des aides en faveur de la protection de l'environnement compatibles avec le marché intérieur<sup>73</sup>. Les aides à caractère fiscal, notamment sous forme de dépenses fiscales, ne tombent donc pas systématiquement sous le coup de cette interdiction mais les autorités nationales ont intérêt à s'engager dans la procédure de notification fixée à l'article 108 du TFUE dès lors qu'elle crée une taxe affectée au financement d'aides à un secteur d'activité<sup>74</sup>, affectation qui peut cependant, dans certains cas, être autorisée<sup>75</sup>.

L'interdiction des discriminations entre produits nationaux et produits importés d'autres États membres, ainsi que l'interdiction des taxes d'effet équivalent<sup>76</sup> sont autant de contraintes et tendent finalement à nous conforter dans l'idée que le bon fonctionnement du marché intérieur prime sur la protection de l'environnement. Par exemple, en 2016, la Cour de justice a jugé contraires aux dispositions du droit de l'UE, notamment à l'article 110 du TFUE, plusieurs taxes roumaines sur la pollution applicables aux véhicules à moteur<sup>77</sup>.

Analysant les premières propositions de la Convention citoyenne pour le climat, Matthieu Toret démontre également que le droit de l'UE peut empêcher l'adoption des mesures fiscales environnementales qu'elle a suggérée, notamment l'idée d'une taxation des poids lourds étrangers<sup>78</sup>. Les véhicules de transport de marchandises sont soumis non seulement à la taxe sur les certificats d'immatriculation mais, également, à une taxation spécifique. La mise en place de cette taxation s'avère délicate car elle vise à inciter à l'utilisation de modes de transport des marchandises plus respectueux de l'environnement tout en ne pénalisant pas les entreprises de transport au regard de la concurrence et en ne renchérissant pas le coût des marchandises<sup>79</sup>.

Les instances européennes s'étaient saisies de cette problématique à la fin des années 1980. Elles souhaitaient tout à la fois éliminer les dis-

parités de nature à fausser substantiellement les conditions de concurrence dans les transports et la double imposition frappant ces véhicules<sup>80</sup> et prendre en compte les coûts occasionnés par ces véhicules à l'infrastructure routière pour fixer le tarif<sup>81</sup>. Les propositions de la Commission vont aboutir à l'adoption de la directive du 25 octobre 1993 applicable aux véhicules à moteur ou aux ensembles de véhicules couplés destinés exclusivement au transport de marchandises par route<sup>82</sup>. Cette directive va être annulée par la Cour de justice des Communautés européennes pour vice de procédure<sup>83</sup>. Une nouvelle directive, dite « Eurovignette », va être adoptée en 1999<sup>84</sup>. Fondée sur les mêmes objectifs que la précédente, elle intègre quelques considérations environnementales<sup>85</sup> qui seront consolidées par la suite<sup>86</sup>, notamment par la directive du 27 septembre 2011 qui impose des prélèvements prenant en considération des externalités engendrées par le transport routier, notamment le bruit, la pollution atmosphérique et la congestion des routes<sup>87</sup>. Cependant, cette directive interdit les discriminations en raison de la nationalité du transporteur, de l'État d'établissement du transporteur ou d'immatriculation du véhicule ou de l'origine ou de la destination du transport<sup>88</sup>. De fait, la taxation des poids lourds étrangers qui circulent

<sup>70</sup> TFUE, art. 107.

<sup>71</sup> Cons. CE, règl. n° 994/98, 7 mai 1998, sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales : art. 1 § 1, a), iii) : JOCE 14 mai 1998, n° L 142/1.

<sup>72</sup> Cons. UE, règl. 2015/1588, 13 juillet 2015 : art. 1 § 1, a), iii) et x) : préc.

<sup>73</sup> Comm. CE, règl. (CE) n° 800/2008, 6 août 2008 : section 4 : préc. Et Comm. UE, règl. (UE) 651/2014, 17 juin 2014 : section 7 : préc.

<sup>74</sup> C. Beaufils, pp. 34-35 : préc.

<sup>75</sup> PE et Cons. UE, dir. 1999/62/CE, 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures : art. 9 § 2 : JOCE 20 juil. 1999 n° L 187/42.

<sup>76</sup> TFUE, art. 28 et art. 110. V. C. Beaufils, §§ 136 et ss. : préc.

<sup>77</sup> CJUE, 9 juin 2016, aff. n° C-586/14, *Vasile Budişan contre Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Cluj* : ECLI:EU:C:2016:421.

<sup>78</sup> M. Toret, préc.

<sup>79</sup> V. infra.

<sup>80</sup> Doc COM (87) 716 final, 15 janv. 1988 consid. n° 1.

<sup>81</sup> Doc COM (87) 716 final : consid. n° 4 et 5.

<sup>82</sup> Cons. CE, dir. n° 93/89/CEE, 25 oct. 1993, relative à l'application par les États membres des taxes sur certains véhicules utilisés pour le transport de marchandises par route, ainsi que des péages et des droits d'usage perçus pour l'utilisation de certaines infrastructures : JOCE 12 nov. 1993 n° L 279/32.

<sup>83</sup> Le Parlement européen n'avait pas été consulté suite à des modifications substantielles de la proposition de directive (CJCE, 5 juil. 1995, aff. n° C-21/94, *Parlement européen c/ Conseil de l'Union européenne* : Rec. CJCE 1995 p. I-01827).

<sup>84</sup> PE et Cons. UE, dir. 1999/62/CE, 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures : JOCE 20 juil. 1999 n° L 187/42.

<sup>85</sup> PE et Cons. UE, dir. 1999/62/CE, 17 juin 1999 : consid. n° 7.

<sup>86</sup> PE et Cons. UE, dir. 2006/38/CE, 17 mai 2006, modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, consid. n° 2 : JOUE 9 juin 2006 n° L 157/8.

<sup>87</sup> PE et Cons. UE, dir. 2011/76/UE, 27 sept. 2011.

<sup>88</sup> PE et Cons. UE, dir. 1999/62/CE, 17 juin 1999 : art. 7 § 2. Doc COM (1997) 30 final, 17 mars 1997 et Doc COM (2001) 260 final : p. 13.

## Dossier

> La fiscalité  
environnementale  
Lille, décembre 2020

sur le réseau routier français n'est effectivement guère envisageable.

## B. Un verdissement limité par l'harmonisation fiscale

Historiquement, l'UE n'a pas été en mesure d'imposer aux États membres une taxe environnementale, ni même le choix de l'instrument fiscal pour atteindre les objectifs environnementaux fixés<sup>89</sup>. Cependant, dans le cadre de leur politique fiscale, les instances européennes ont procédé à l'harmonisation de taxes pour les besoins du fonctionnement du marché intérieur et les règles ainsi fixées sont susceptibles de limiter la volonté des États de verdir leur fiscalité.

Cette observation concerne d'abord les taxes liées à l'environnement. Après avoir abandonné le projet de création d'une taxe CO<sub>2</sub>/Énergie<sup>90</sup> en raison des différentes critiques l'ayant accueilli<sup>91</sup>, la Commission, partant du constat que la taxation de l'énergie reposait sur les accises, la taxe sur la valeur ajoutée et des prélèvements spécifiques et qu'il n'existait pas de cadre applicable aux produits énergétiques autres que l'accise sur les huiles minérales à l'échelle de l'UE<sup>92</sup>, a pris le parti d'une restructuration de cette accise pour l'étendre à d'autres produits énergétiques. Les débats sur la taxation de l'énergie ont abouti à l'adoption d'une directive le 27 mars 2003<sup>93</sup>, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2004, qui intègre des préoccupations environnementales<sup>94</sup> sans affecter le fonctionnement correct du marché intérieur<sup>95</sup>. Comme le souhaitait la Commission, cette directive a élargi le champ d'application de l'accise sur les huiles minérales<sup>96</sup> à de nouveaux produits énergétiques et, notamment, au charbon, au gaz naturel et à l'électricité ; outre les produits taxables, la directive précise les utilisations qui les rendent passibles de l'accise et les niveaux de taxation minima applicables à chaque produit en fonction de cette utilisation<sup>97</sup>.

Or, dans sa rédaction actuelle, la directive est environnementalement peu incitative et contestable<sup>98</sup>. Elle fait peser un certain nombre de contraintes sur la fiscalité environnementale très justement soulignées par Cyrille Beaufile<sup>99</sup> : interdiction de taxer la consommation de certains carburants exonérés tels que les carburants ou combustibles pour la navigation aérienne et pour la navigation dans les eaux communautaires<sup>100</sup>,

interdiction d'exonérer certains carburants si la directive ne le prévoit pas ou l'interdit pour certaines utilisations notamment<sup>101</sup>. Ce constat pose un véritable problème que la Commission voudrait dépasser en modifiant la directive du 27 octobre 2003 et en faisant une plus large part aux considérations environnementales dans la fixation des taux de l'accise sur les produits énergétiques. Dans son livre vert du 28 mars 2007<sup>102</sup>, elle soulignait le caractère trop souple et trop général de la directive pour réaliser les objectifs d'efficacité énergétique et de protection de l'environnement et proposait de taxer les sources d'énergie en fonction de leur teneur énergétique, d'une part, et en fonction de leur impact sur l'environnement, d'autre part<sup>103</sup> ; une proposition en ce sens en 2011<sup>104</sup> a finalement été retirée en 2015<sup>105</sup>. Bien heureusement, elle autorise les États à appliquer des exonérations totales ou partielles ou des réductions de taux aux produits énergétiques renouvelables ou à certaines utilisations considérées favorables à l'environnement<sup>106</sup>.

Un constat similaire s'impose quant au régime de TVA. Le législateur national n'est pas en mesure d'adopter des mesures incitatives dans le cadre de cet impôt si cela n'est pas prévu par la directive du 28 novembre 2006<sup>107</sup>. La convention citoyenne pour le climat a proposé, notamment, d'abaisser le taux de TVA applicable aux billets de train pour le transport de voyageurs<sup>108</sup> et de l'augmenter pour les produits alimentaires ultra-transformés à forte empreinte carbone et faible apport nutritionnel<sup>109</sup>. Or, la directive détermine les produits auxquels s'appliquent les taux normaux et ceux pouvant bénéficier de taux réduits de TVA et ces classements ne peuvent pas être modifiés à l'initiative des États<sup>110</sup>. De fait, ces dépenses fiscales qui vont dans le sens de la protection de l'environnement ne pourront certainement pas être adoptées sans prendre le risque d'une condamnation par la Cour de justice.

En conclusion, il n'est guère possible de nier l'impact tout autant négatif que positif du droit de l'UE sur la fiscalité environnementale française. Mais cet impact doit être relativisé car les instances européennes, contrairement aux États, ne disposent pas des compétences pour imposer l'utilisation de l'instrument fiscal en la matière ou mettre en place une fiscalité environnementale. ■

<sup>89</sup> C. Beaufile, *préc.*, pp. 7 et ss.

<sup>90</sup> Doc COM (92) 226 final, 2 juin 1992

<sup>91</sup> Voir C. Viessant, « La fiscalité environnementale de l'Union européenne » : *préc.* : pp. 133-135.

<sup>92</sup> Doc COM (1997) 30 final, 17 mars 1997 et Doc COM (2001) 260 final : p. 13.

<sup>93</sup> Cons. UE, *dir.* n° 2003/96/CE, 27 octobre 2003 : *préc.*

<sup>94</sup> *Ibid.*, consid. n° 6 et 7.

<sup>95</sup> *Ibid.*, consid. n° 2 à 5.

<sup>96</sup> Cons. CE, *dir.* n° 92/81/CEE, 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales : JOCE 31 octobre 1992 n° L 316/12 et Cons. CE, *dir.* n° 92/82/CEE, 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales : JOCE 31 octobre 1992 n° L 316/19.

<sup>97</sup> En tant que carburant, combustible ou à des fins industrielles ou commerciales.

<sup>98</sup> C. Beaufile, § 36 : *préc.*

<sup>99</sup> C. Beaufile, §§ 44 et ss. : *préc.*

<sup>100</sup> Cons. UE, *dir.* n° 2003/96/CE, 27 octobre 2003 : art. 14 § 1, b) et c) : *préc.*

<sup>101</sup> Cons. UE, *dir.* n° 2003/96/CE, 27 octobre 2003 : art. 2 § 4 : *préc.*

<sup>102</sup> Doc COM (2007) 140 final, p. 8.

<sup>103</sup> *Ibid.*

<sup>104</sup> Doc COM (2011) 169 final, 13 avril 2011.

<sup>105</sup> Retrait de proposition de la Commission : JOUE 7 mars 2015 n° C 80/17.

<sup>106</sup> Cons. UE, *dir.* n° 2003/96/CE, 27 octobre 2003 : art. 15 § 1 : *préc.*

<sup>107</sup> Cons UE, *dir.* n° 2006/112/CE, 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : JOUE 11 décembre 2006, n° L 347/1.

<sup>108</sup> Proposition SD-A4.1 de la Convention citoyenne pour le climat : *préc.*

<sup>109</sup> Proposition SN6.1.4 de la Convention citoyenne pour le climat : *préc.*

<sup>110</sup> M. Toret, *préc.*