



Fabrice BIN

Maître de conférences, Université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC

Une fiscalité française vert pâle : périmètre et enjeux financiers

Mots-clés : fiscalité environnementale matérielle - définition finaliste - fiscalité écologique - principe de pollueur-payeur - fiscalité de l'environnement - fiscalité sur l'environnement

Après avoir observé les deux approches possibles et complémentaires de la fiscalité de l'environnement, son périmètre et ses enjeux financiers seront échelonnés en trois cercles concentriques.

Dresser un panorama de la fiscalité environnementale en France présente plusieurs difficultés qui sont autant de reflets des problèmes conceptuels et pratiques posés par cette discipline, dont on peut se demander si elle existe réellement en tant que discipline.

Le constat pourrait être dressé pour plusieurs autres spécialités fiscales. Certaines sont relativement circonscrites : le droit douanier, la fiscalité des assurances, la fiscalité agricole, la fiscalité immobilière peut-être ; autant de régimes fiscaux

assis sur une activité économique. Par contre, dès que l'on catégorise le droit fiscal en fonction de l'assiette économique des impositions – ce qui est la tendance la plus répandue depuis près d'un siècle – le périmètre des dispositions visées devient beaucoup plus flou. La fiscalité du revenu dépasse de très loin l'impôt sur le revenu même si ce dernier, par sa complexité, rassemble une part considérable des dispositions de ce domaine. De même, la fiscalité de la dépense ne se réduit pas aux règles de la taxe sur la valeur ajoutée, malgré sa prépondérance.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

Comme l'observait le doyen Beltrame dans sa contribution aux *Mélanges Louit*¹, par un mouvement de balancier, après un XX^e siècle marqué par l'instauration d'impôts synthétiques et personnels, il est possible que « la tendance s'inverse et que nous revenions au terme d'une évolution à rebours (un retour vers le futur) à des systèmes fiscaux à dominante d'impôts analytiques et réels, même si les choses qui en constituent la matière imposable ne sont plus que des flux immatériels (pollution, données numériques, transactions financières à haute fréquence) qui ne peuvent être appréhendés qu'indirectement par des techniques complexes ». Notre sujet s'inscrit donc pleinement dans ce mouvement. Mais il s'agit justement d'une tendance qui n'est pas achevée.

Ainsi, la fiscalité environnementale pose des problèmes encore plus aigus. En effet, contrairement aux disciplines fiscales précitées, la fiscalité de l'environnement est récente. Elle est en pleine construction, évolutive, et d'autant plus instable que, prétention exceptionnelle, elle est censée avoir un fondement différent de celui du droit fiscal général (on serait tenté de dire « normal »). Pour simplifier les choses, ce dernier est basé sur la logique financière formulée par l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 alors que la fiscalité environnementale est prétendument fondée sur une théorie économique (celle des « taxes à la Pigou », formulée par cet auteur dans son *Économie du bien-être*, 1920) et sur le principe du pollueur-payeur propre au droit de l'environnement. C'est sans doute la caractéristique majeure de cette fiscalité. Elle est souvent décrite comme étant « comportementaliste » ou « comportementale », notamment par la doctrine organique (au sens de Bienvenu : celle des membres du Conseil d'État) qui justifie ainsi un traitement plus sévère du Conseil constitutionnel à son sujet eu égard au principe d'égalité fiscale². En réalité, le droit fiscal a toujours été « comportementaliste » en plus de son objectif premier qui est simplement de remplir les caisses publiques. Cette dimension de la fiscalité était traditionnellement qualifiée d'interventionniste et le développement de celle-ci a été particulièrement marqué après la seconde guerre mondiale³. La fiscalité de l'environnement se distinguerait du droit fiscal général parce qu'elle prétendrait être spécifiquement comportementaliste contrairement

au droit fiscal général qui aurait spécifiquement un but financier. En réalité ce dernier connaît donc des développements interventionnistes et la fiscalité de l'environnement a aussi – et peut-être principalement – une dimension financière, ne serait-ce qu'avec la théorie du double dividende (v. notamment les analyses du professeur Hertzog). C'est la question que posait notamment A. Baudu⁴.

Il est donc déjà impossible de délimiter le périmètre de la fiscalité environnementale en ne retenant qu'une fiscalité comportementale et en rejetant la fiscalité dite « de rendement » dans le droit fiscal général.

Plutôt que de proposer une réponse simple à un problème complexe, il est nécessaire de mieux préciser la question pour identifier des éléments de méthodes indispensables à un traitement, si ce n'est complet, du moins un peu élaboré du sujet portant sur les contours et les enjeux financiers de la fiscalité environnementale.

La question fondamentale de la fiscalité environnementale en France posée derrière l'identification du périmètre, et des enjeux financiers en découlant, dépend totalement de la définition de cette dernière. Cette définition ne fait pas encore l'objet d'un consensus indiscutable au sein de la doctrine. Ce n'est que le reflet du caractère mouvant d'une discipline en construction sur des « fondements incertains⁵ ».

La méthode qui sera ici suivie consiste à proposer une lecture à plusieurs niveaux à la fois de la question de la définition de la fiscalité de l'environnement et du périmètre qui en découle, soit à proposer un ensemble de périmètres progressifs permettant de mettre en perspective les différents enjeux financiers de ce droit fiscal un peu particulier. Ce sujet étant fondamentalement un sujet statistique, et faute de disposer des moyens complets nécessaires à son traitement sur ce plan essentiel, recours sera fait aux statistiques nationales utilisées dans une récente synthèse du ministère de l'environnement⁶, qui renvoie aux travaux d'Eurostat et de l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE⁷). Après avoir observé les deux approches possibles et complémentaires à l'heure actuelle de la fiscalité de l'environnement (1), son périmètre et ses enjeux financiers seront échelonnés en trois cercles concentriques (2).

¹ P. Beltrame, « La fiscalité du XXI^e siècle : retour vers le futur », *Mélanges en l'honneur de Christian Louit*, Bruxelles, Bruylant, 2015, pp.39-63.

² V. notamment, outre les commentaires des secrétaires généraux du Conseil constitutionnel, C. Beaufils, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale*, rapport particulier n° 2 au Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, fév. 2019 et B. Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Paris, Lexisnexis, 2020.

³ V. G. Orsoni, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Puf, 1995, ouvrage tiré de sa thèse consacrée à l'évolution de la notion d'impôt.

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

⁵ R. Hertzog, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », *RFFP*, 2011, n° 114, p. 149.

⁶ F.-X. Pourquieux et A. Vicard, *Fiscalité environnementale. Un état des lieux*, Ministère de l'environnement, Commissariat général au développement durable (CGDD), Service de l'économie, de l'évaluation et de l'intégration du développement durable, Théma, coll. Balises, janvier 2017, 133 p.

⁷ OCDE, *Statistiques des recettes publiques 1965-2018*, Paris, 2019, 366 p. spécial. chapitre 2 Étude spéciale : identifier les taxes liées à l'environnement dans les statistiques de recettes publiques, pp. 41-65.

1 Les deux visages de la fiscalité de l'environnement

Pour définir la fiscalité de l'environnement, seront repris les travaux de l'auteur central de la doctrine universitaire en la matière : le professeur Robert Hertzog, spécialement sa communication au colloque de Lyon consacré en 2018 à « L'environnementalisation du droit »⁸. Si son analyse est indiscutable (A), nous proposons une démarche complémentaire de distinction, autour de la fiscalité de l'environnement, de notions proches permettant d'en mieux mesurer le périmètre et de mettre en perspective ses enjeux financiers (B).

A. La définition doctrinalement impartable du professeur Hertzog

Depuis près de quarante ans, le professeur Robert Hertzog analyse le droit fiscal de l'environnement et en décrit les innovations et les évolutions. La publication de l'ensemble de ses réflexions constituerait un excellent traité sur notre sujet.

Ainsi il dresse dès 1983, lors du colloque organisé à Nice par H. Isaïa et J. Spindler⁹, un bilan critique du droit positif à l'occasion duquel il établit une définition juridique de la fiscalité de l'environnement à laquelle nous allons nous intéresser pour en souligner la pertinence jamais démentie depuis. Il souligne les liens particuliers entre les finances locales et notre sujet¹⁰. Il pose la question de l'existence de ressources spécifiques en la matière¹¹. Il suit les mésaventures de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) qu'il assimile à ce qu'il faut bien appeler une aporie de la fiscalité de l'environnement¹². Il observe enfin sa croissance sur des fondements toujours incertains dix ans après l'an I de la fiscalité de l'environnement¹³. Il évalue tout récemment « l'impact des politiques de l'environnement sur le droit fiscal¹⁴ », en remarquant que, dans ce domaine, « l'environnementalisation du droit » demeure « modeste ».

Dans cette dernière publication, il reprend exactement ses observations des « contours incertains de la fiscalité de l'environnement¹⁵ ». Il distingue « deux conceptions de la fiscalité de l'environnement [qui] coexistent dans les travaux universitaires et dans les publications officielles : une définition réaliste qui s'attache à l'assiette ou/et au fait générateur de l'impôt – la taxation des pollutions – et une définition finaliste, plus conforme à la théorie générale du droit de l'environnement, laquelle s'attache au fait que l'impôt est au service d'une politique de l'environnement¹⁶ ».

La définition réaliste, ou matérielle qui est celle de l'OCDE ou d'Eurostat est critiquable car en

retenant comme assiette les choses ayant un impact négatif sur l'environnement, elle ne permet pas en réalité de distinguer les différents impôts qui tous, à des degrés divers, reposent sur des biens ou des activités dont le cycle de production a eu un impact environnemental. Bien loin d'inclure tous les impôts concernés (comme les droits d'accises, l'impôt sur les sociétés ou la taxe sur la valeur ajoutée), Eurostat réalise une sélection par matières plus directement liées à l'environnement en distinguant la fiscalité de l'énergie, des transports, de la pollution et les prélèvements sur les ressources (en eau essentiellement) tout en excluant les impôts finançant des politiques environnementales. Même si ces impôts n'ont pas été créés à l'origine dans cette idée, comment justifier à l'heure actuelle l'exclusion des prélèvements finançant l'enlèvement des déchets ?

La définition finaliste s'attache au même critère que le droit de l'environnement : sa vocation environnementale. C'est un droit « pour l'environnement » précise le doyen Prieur dans son précis Dalloz. Elle est justifiée par le professeur Hertzog car elle permet plus clairement d'identifier le particularisme de ce droit fiscal « dans le fait que ses dispositions ont été prises dans le cadre de politiques de protection et de gestion de l'environnement » (2020, p. 248). Même si cette « conception finaliste et instrumentale laisse aussi place à des zones floues. Pour autant, elle n'est pas discrétionnaire. Il ne suffit pas de déclamations lors des travaux préparatoires du projet ; encore faut-il que la finalité soit inscrite dans le régime de l'impôt et que ses mécanismes soient dessinés de manière à agir sur les comportements des pollueurs. Ceci se constate aux caractères de l'impôt, sur quatre registres » (*ibid.*). Le premier est l'assiette de l'impôt qui est une pollution ou dégradation de l'environnement. Le deuxième est le taux de l'impôt, modulé en fonction du degré de pollution. Le troisième tient à l'affectation de l'impôt au financement de politiques environnementales et enfin le quatrième concerne les dépenses fiscales écologiques¹⁷.

Le seul problème posé par l'approche retenue par cette définition ne tient pas à sa cohérence interne, solide et à laquelle nous souscrivons entièrement, mais aux incohérences et aux insuffisances de la fiscalité de l'environnement elle-même : tant qu'un droit fiscal propre à l'environnement n'est pas juridiquement fondé sur des bases « certaines », son périmètre est nécessairement instable. Ainsi, les rares ouvrages

⁸ R. Hertzog, « L'impact des politiques de l'environnement sur le droit fiscal : en vert pâle ! », Actes du colloque de Lyon, 1^{er} juin 2018, dir. Ch. Roux, *L'environnementalisation du droit*, Paris, IFJD, 2020, p. 243-262.

⁹ R. Hertzog, « La fiscalité de l'environnement : notion et état du droit positif en France », *L'Année de l'environnement 1984*, numéro spécial Actes du colloque de Nice 26-27 mai 1983, pp. 49-101.

¹⁰ R. Hertzog, « Finances locales et environnements quelques réflexions sur un couple méconnu », *RFFP*, mai 1985, n° 10, pp. 23-48 et « Les trois âges de la fiscalité de l'environnement », *Cahiers du CNFPT* n° 38, 4/1993, pp. 136-149.

¹¹ R. Hertzog, « Les politiques de l'environnement doivent-elles disposer de ressources spécifiques ? », in O. Godard (dir.), *Le Droit et l'environnement : Actes des Journées de l'Environnement du CNRS-PIREN*, Paris, CNRS, 1990, pp. 103-127.

¹² R. Hertzog, « La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Actes du colloque en mémoire du Pdt Despax, IEJUC, Toulouse, *Droit et Ville*, n° 47, 1999, pp. 103-131 ; « Les deux vies de la TGAP : une expression de plus en plus ambiguë du principe pollueur-payeur », *Rev. Jurid. d'Auvergne*, hors-série, 2002, pp. 139-164 ; « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP) : un impôt contestable, mal adapté à la lutte contre les GES », in Y. Petit (dir.), *Le Protocole de Kyoto : mise en œuvre et implications*, Pr. univ. de Strasbourg, 2002, pp. 187-217.

¹³ V. article précité, *RFFP*, 2011.

¹⁴ V. art. précité, 2020.

¹⁵ Art. précité, *Année de l'environnement*, 1984, p. 57 et art. précité, 2020, p. 245.

¹⁶ Art. précité, 2020, p. 247.

¹⁷ *Ibid.*, pp. 248-249.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

consacrés à la fiscalité environnementale se complètent difficilement. Elle n'est qu'un aspect des instruments économiques étudiés par C. London (*Environnement et instruments économiques et fiscaux*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2001, 218 p.). Dans l'ouvrage de S. Caudal, qui reprend la définition finaliste de R. Hertzog (*La fiscalité de l'environnement*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2014, p. 29), la fiscalité des déchets est traitée très rapidement (ce qui est normal pour un ouvrage synthétique) mais le lecteur peut être surpris de ne pas trouver de développements sur les matières privilégiées par les études statistiques de l'OCDE ou d'Eurostat. Quand bien même sont-elles logiquement absentes, la fiscalité de l'énergie et celle des transports constituent l'essentiel des chiffres officiels relatifs à la fiscalité de l'environnement. La matière est ainsi difficilement saisissable.

Il faut donc, en guise de béquille provisoire, compléter l'approche finaliste indispensable par des points de vue réalistes sur un domaine éclaté.

B. Un plaidoyer pour une approche multifocale complémentaire

Si l'analyse établie dès 1983 par le Professeur Hertzog est la seule cohérente pour établir un droit fiscal qui soit véritablement au service du droit de l'environnement, les approches réalistes retenues par les statisticiens de l'OCDE ou d'Eurostat s'expliquent par le caractère inachevé de la discipline. En d'autres termes, elles sont autant de jalons d'une construction évolutive, d'un « *work in progress* », d'une discipline en cours d'élaboration, ou peut-être d'ailleurs d'une impasse mais nous l'ignorons. Dès lors, pour plusieurs raisons, il nous faut compléter la définition finaliste par des informations portant sur le domaine matériel d'application de la fiscalité de l'environnement.

Cette édification progressive de la matière a pour première conséquence que, pour le moment, le droit fiscal de l'environnement ne peut pas être uniquement défini de façon finaliste car la finalité n'est pas toujours claire (mais l'approche précitée du professeur Hertzog permet d'en limiter l'ambivalence) ou, plutôt, a tendance à évoluer. À ce sujet, l'approche trop exigeante de N. Caruana, qui ne retient que les seuls impôts ayant un impact favorable à l'environnement aboutit à réduire presque à néant le domaine de cette fiscalité¹⁸.

Deuxièmement, la fiscalité de l'environnement étant évolutive (« en croissance ») il faut élargir non pas sa définition mais son domaine d'ap-

plication potentielle à ce qui aujourd'hui n'est qu'environnemental et pas écologique.

Troisièmement, il existe une concurrence entre les différents outils économiques ; non seulement entre le marché des droits à polluer et le droit fiscal (la censure de la taxe carbone de 2009 par le Conseil constitutionnel en a illustré les implications juridiques), mais surtout entre le droit fiscal et les redevances qui juridiquement ne relèvent pas à proprement parler du droit fiscal puisque celles-ci ne sont pas obligatoires. C'est d'autant plus important que dans le cas très intéressant de la taxe et de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM et REOM), ce sont les redevances qui, seules à l'origine, permettent de développer la prise en compte environnementale dans l'organisation du service public. Cela montre que la fiscalité en peut être conçue seule (mais cela ne démontre pas qu'il faille la définir n'importe comment). D'autant plus que ici, la redevance est difficilement évitable et ainsi, pour les usagers effectifs du service public, la différence de statut et de régime juridique n'est pas évidente.

Quatrièmement, cette indécision entre taxe et redevance est parfois revendiquée par le législateur. C'est le cas de la pseudo « redevance télé ». Le législateur, depuis l'origine, revendique une approche en termes de redevance pour faire payer l'utilisateur. On retrouve la même situation à propos de l'eau : si le terme partiellement impropre de redevance s'est imposé (et a été consacré par la loi sur l'eau et les milieux aquatiques de 2006), c'est parce qu'il y a une confusion chez le législateur entre les deux notions juridiques et une préférence pour le modèle de la redevance, donc du principe utilisateur payeur plutôt que pollueur payeur¹⁹.

En somme, il ne s'agit surtout pas de contester la définition finaliste qui reste la plus pertinente mais, pour apprécier matériellement l'étendue du droit fiscal de l'environnement, il faut compléter cette définition par des éléments statistiques permettant d'identifier les matières, les domaines où, aujourd'hui elle est en concurrence, et où, demain, elle pourrait s'étendre.

Notons que cela permet de relativiser les possibilités de développement de cette fiscalité : l'impôt sur le revenu ne peut pas être totalement remplacé par un impôt environnemental. Il s'agit de recomposer le système fiscal, pas de le changer du tout au tout. Malgré certains travaux économiques qui laissent songeurs, le temps n'est plus à la promotion des utopies fiscales²⁰. Il faut simplement insérer le périmètre de la fiscalité véritablement environnementaliste dans son environnement financier pour en identifier les enjeux.

¹⁸ V. La fiscalité environnementale. Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale, Thèse Aix, Paris, L'Harmattan 2015 et sa critique par M. Le Clainche : cette revue n° 1-2016, p. 150 ; du même auteur « Le principe pollueur-payeur, un principe pertinent de la fiscalité environnementale ? », cette revue n° 2-2016, pp.78-82 et « Fiscalité environnementale : pour une nouvelle définition de la notion de double dividende », cette revue, n° 3-2017, pp. 70-75.

¹⁹ V. X. Cabannes, « Qui doit financer le service public local de gestion des déchets : le consommateur, l'utilisateur ou le contribuable ? », *Techniques, sciences et méthodes*, juill.-août 2001, n°7-8, pp. 38-42 et H. Smets, « Le principe utilisateur-payeur et la gestion des ressources naturelles », *Rev. Jurid. d'Auvergne*, hors-série, 2002, pp. 235-267.

²⁰ J. Grosclaude et R. Hertzog, « Le mythe de l'impôt unique », *RFFP* n° 29, 1990, pp.29-57.

2 Les trois cercles de la fiscalité de l'environnement

De manière à simplement compléter l'approche finaliste de la fiscalité environnementale par une approche matérielle, tout en séparant bien les différents périmètres, il faut retraiter les éléments statistiques diffusés par l'OCDE et Eurostat de manière à distinguer selon nous trois cercles concentriques permettant de distinguer et de passer du cœur de la fiscalité écologique (A) à l'horizon de la fiscalité sur l'environnement (C) en passant par la fiscalité environnementale (B). Même s'il ne faut pas se faire d'illusion quant à la possibilité d'imposer en un domaine instable ou mouvant des dénominations précises, ces trois cercles nécessitent d'opérer un effort de clarification des dénominations, quitte d'ailleurs à mieux identifier notre sujet. Pour chacun des trois cercles seront détaillés sa définition et son contenu. Observons en passant que ces trois cercles résultent aussi d'une sédimentation historique correspondant peu ou prou (puisque'ils n'y sont pas exactement identifiés) aux trois âges distingués par le professeur Hertzog²¹.

Faute de pouvoir disposer d'un appareil statistique plus précis, les trois cercles seront établis dans la présente étude en s'appuyant sur les chiffres de l'état des lieux dressé par le Commissariat général au développement durable (CGDD) du Ministère de l'environnement²² sur lesquels quelques corrections seront opérées. Les chiffres du tableau des taxes retenus dans ce rapport sont avant tout ceux de l'agence Eurostat. Ce sera donc l'occasion de dépasser l'approche statistique par matière ou plutôt de la répartir différemment. Cela implique aussi (à l'image des chiffres de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères pertinemment ajoutés « hors champ Eurostat » par MM. Pourquieux et Vicard) que soient incluses dans l'analyse les recettes de la taxe d'aménagement départementale finançant les espaces naturels sensibles, la taxe sur les installations nucléaires et celle sur les nuisances sonores aériennes (toutes chiffrées p. 119 du même état des lieux).

²¹ Art. précité, 1993.

²² F.-X. Pourquieux et A. Vicard, *ibid.*, p. 19 ; v. *infra* Tableau 1.

Tableau 1 : Taxes environnementales en 2015

Nom de la taxe	Recettes 2015 (en millions d'euros)	Classification Eurostat
Taxe intérieure sur la consommation de produits énergétiques - TICPE (ex-TIPP)	25 615	Énergie
Contribution au service public de l'électricité (CSPE)*	6 663	
TICPE et Taxes Locales sur la Consommation Finale d'Électricité (TCFE)	2 334	
Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau (IFER)	1 552	
Taxe intérieure sur la consommation de gaz naturel (TICGN)	678	
Taxe carburants dans les DOM	486	
Taxe pour le comité professionnel des stocks stratégiques pétroliers	382	
Contribution des distributeurs énergie électrique basse tension	377	
Autres taxes énergétiques	435	
Taxe sur certificats d'immatriculation (cartes grises)	2 116	
Taxe additionnelle sur les assurances automobiles	1 243	
Taxe sur les véhicules de société	753	
Taxe due par les concessionnaires d'autoroute	561	
Taxe de l'aviation civile	373	
Autres taxes sur les transports	1 082	Pollution
Redevances pollution eau	1 917	
Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) (déchets, pollutions atmosphériques...) hors TGAP carburant	525	Ressource
Redevances prélèvement eau	361	
Autres taxes sur les ressources	25	
TOTAL (champ Eurostat)	47 478	
Taxe et redevance d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM et REOM)	6 567	Hors champ Eurostat

* Depuis le 1^{er} janvier 2016, la CSPE est intégrée à la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICPE) qui reprend le nom de CSPE. Source : CGDD, d'après les annexes au PLF, Évaluation des voies et moyens, Tome 1, Évaluation de recettes, DGDDI.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

Une dernière remarque avant d'établir les trois cercles de la fiscalité de l'environnement : les dépenses fiscales pourraient être insérées de manière à avoir une vision plus juste des enjeux financiers en cause. Malheureusement, il n'existe pas de solution évidente à ce problème car ces dépenses fiscales doivent être distinguées selon qu'elles sont favorables ou pas à l'environnement. Si les dépenses favorables pourraient être ajoutées au premier cercle, que faire des

dépenses défavorables ? Une solution pourrait être de réduire à due concurrence le montant des recettes du cercle auquel elles pourraient être rattachées. Dans l'état des lieux de 2017 que nous utilisons ici comme base statistique, il s'agit d'exonération de TICPE sur certains transports. Dans les développements qui suivent, ce seraient donc les chiffres du second cercle (B) qui seraient alors diminués du total des dépenses favorables (ici 4.888 M€).

Tableau 2 :
Principales dépenses favorables et défavorables à l'environnement (2015)

Nom de la dépense	Dépenses 2015 (M€)
Dépenses favorables	
Taux de TVA à 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements	1 080
Crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE)	874*
Eco-prêt à taux zéro	75
Dépenses défavorables	
Exonération de TICPE sur les carburants utilisés dans le transport aérien commercial (dont exonération TICPE sur les vols domestiques)	2 730 (310)
Taux réduit de TICPE pour le gazole non routier (engins de travaux publics et engins agricoles)	1 783
Remboursement de TICPE sur le transport routier de marchandises	375

* À noter que le montant du CITE est estimé en forte progression en 2016, à 1 670 M€

Source : CGDD, d'après les annexes au PLF, *Évaluation des voies et moyens*, Tome 2, Évaluation de recettes, DGDDI. (Tableau reproduit de F.-X. Pourquieux et A. Vicard, *ibid.*, p. 24.)

A. La fiscalité de l'environnement finaliste : une fiscalité environnementaliste/écologique ?

Là est le cœur de la matière, la véritable fiscalité de l'environnement au sens du professeur Hertzog. Ce premier cercle regroupe les mesures fiscales « au service d'une politique de l'environnement ». En raison de cette dimension finaliste, cette fiscalité pourrait être dénommée « environnementaliste » ou « écologiste ».

Son contenu est des plus limités. Du tableau des taxes environnementales en 2015 établi dans notre rapport de référence, seules peuvent être reprises les recettes de la redevance sur la pollution des eaux et la TGAP. Il faut y ajouter la composante carbone de la TICPE (2,3 milliards d'euros²³) ainsi que les recettes hors champ Eurostat de la taxe sur les installations nucléaires

(577 millions d'euros), de la taxe sur les nuisances sonores aériennes (46 millions) et de la taxe d'aménagement départementale finançant pour l'essentiel les espaces naturels sensibles (soit 366,5 millions d'euros recouverts en 2015²⁴).

Au total, ce premier cercle regroupe, sur la cinquantaine de milliards de recettes de l'état des lieux, 5.731,5 millions d'euros, soit à peu près un dixième de l'ensemble.

B. La fiscalité de l'environnement réaliste : une fiscalité environnementale ?

Au-delà de la fiscalité écologique doit être distinguée la fiscalité environnementale, ou fiscalité de l'environnement, au sens notamment d'Eurostat selon laquelle « Une taxe environnementale est une taxe dont l'assiette est une unité physique

²³ Selon le *Panorama énergies-climat* édition 2016 du ministère de l'environnement, p. 171.

²⁴ Selon P. Dupuis et al., *Rapport de revue des dépenses des ENS*, Jaune budgétaire, PLF 2017, p. 20 ; l'essentiel de cette taxe départementale est consacré aux espaces naturels sensibles, les Conseils d'Architecture, d'Urbanisme et d'Environnement ne recevant que moins de 20 % des recettes : v. M. Genthon et al. *Rapport de nov. 2014* les concernant, p. 42 ; de toute façon, ils ont aussi un rôle environnemental donc la dissociation est délicate.

(ou une valeur de substitution à une unité physique) d'une chose qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement ».

Cette approche matérielle entraîne une large inclusion de la fiscalité de l'énergie (36 222 M€) et des transports (6 128 M€) auxquelles nous ajoutons « hors champ Eurostat », les recettes de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (6 567 M€). Cela fait un total de 48 917 M€ de recettes en 2015.

À propos de la TICPE, observons que le rapport entre les recettes totales et la composante carbone de la taxe a fortement évolué depuis 2015 : de 2,3 Md€ en 2015, elle est passée à 6,4 Md€ en 2017²⁵ et devait rapporter un peu plus de 9 Md€ en 2018. Il y a bien eu en 2018 un « rendement supplémentaire de TICPE brute globale » de 3,4 Md€²⁶ ce qui représente une « augmentation de 2,6 Md€ s'agissant de la part État » (*ibid.*, p. 25). Nous sommes donc passés en trois ans à peu près d'un rapport de 1 à 10 à un rapport de 1 à 3, puisqu'entre temps, les recettes de la TICPE ont augmenté²⁷.

Observons enfin qu'en 2015, les recettes de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères, dont les modalités de calcul sont mieux conformes au principe pollueur payeur, représentaient 728 M€²⁸.

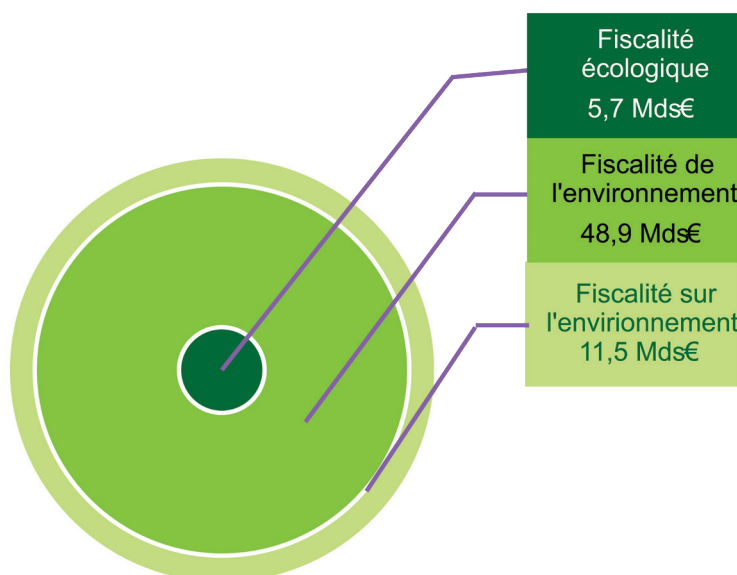
C. La fiscalité matérielle de l'environnement : une fiscalité sur l'environnement ?

Troisième cercle de notre sujet, la fiscalité portant sur le domaine de l'environnement, qui pourrait être appelée « fiscalité sur l'environnement ». Il s'agit de la fiscalité portant sur les ressources.

S'y trouvent essentiellement les redevances prélevées sur l'eau (361 M€ en 2015) et d'autres taxes sur les ressources (évaluées par Eurostat à 25 M€ dont les 10 M€ de redevances des mines, « abusivement rattachées à la politique environnementale²⁹ », soit un total de 386 M€.

Nous estimons cependant que, sur l'eau notamment, c'est l'ensemble du financement du service public de l'eau (distribution d'eau potable et assainissement) qui devrait être inclus. Cela représentait en 2016 (le rapport utilisé n'est pas annuel et les chiffres récents sont ceux de 2016 alors que ceux du rapport précédent portaient sur 2012) 13 346 M€³⁰ dont il faut déduire les versements aux agences de l'eau qui ont déjà été répartis entre le premier et ce troisième cercle soit 1 917 et 361 M€ (le rapport précité retient 2 306 M€ de redevances aux agences de l'eau en 2016 ce qui n'est pas très loin) Il reste donc 11 113 M€. Ajoutés aux montants précédents, cela amène le périmètre financier de ce troisième cercle à 11 499 M€.

Les trois cercles de la fiscalité environnementale



²⁵ L. Regissart et al., *La composante carbone en France : fonctionnement, revenus et exonérations*, Paris, I4CE, Point climat n° 56, oct. 2018, p. 3.

²⁶ Cour des comptes, *Recettes fiscales de l'État. Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2018* p. 52.

²⁷ Près de 33,8 Mds€ en 2018 selon le rapport Voies et Moyens, Tome 1, Annexe au PLF 2019, p. 38.

²⁸ A. Bouyacoub et al., *Les collectivités locales en chiffres, 2017*, Paris, Ministère de l'Intérieur, DGCL, avr. 2015, p. 65. Comme il ne s'agit pas de droit fiscal, il est délicat de les ajouter à l'ensemble.

²⁹ Comme le souligne le professeur Hertzog, art. précit., 2020, p. 249.

³⁰ B. Plat et al., *Les services publics d'eau et d'assainissement en France, 7^e édition, Données économiques, sociales & environnementales*, Paris, Fédération professionnelle des entreprises de l'eau et BIPE, 7^e éd., 16 déc. 2019, p.73 : <https://fp2e.org/flowpaper/BIPE-2019/docs/FP2E-BIPE-2019-eau-assainissement-.pdf?reload=1576148755458>.

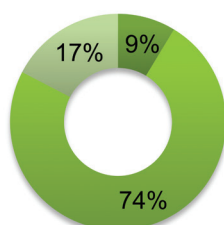
Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

Une autre répartition graphique permet d'apprécier les pourcentages respectifs et les enjeux financiers de chaque élément.

Recettes fiscales environnementales

- fiscalité écologique
- fiscalité de l'environnement
- fiscalité sur l'environnement



Avec ces montants, si l'on ne retient que la fiscalité écologique, qui est la seule véritable fiscalité environnementale, ce n'est pas 2,3 % du PIB de

la France que cela représente mais dix fois moins, soit en 2015, 0,23 %.

3 Éléments de conclusion

Pour terminer cet exercice de définition d'un périmètre et d'évaluation des enjeux financiers de la fiscalité environnementale, observons que cela ne fait que confirmer le commentaire du professeur Hertzog sur « l'impact des politiques de l'environnement sur le droit fiscal » : il est avant tout « modeste » et montre que, faute d'une fiscalité différenciée avec des bases propres, il ne peut que colorer le droit fiscal « normal » d'un « vert pâle ».

Si 1999 fut « l'an I de la fiscalité écologique », les soldats de l'an II, mis en déroute par les grognards du pavillon Montpensier, ont été dispersés. En cet an XXI, nous ne pouvons que constater que l'essentiel du terrain reste à occuper. Il est vrai que commencer par Waterloo ne facilite pas l'accumulation des victoires. ■