



Robert HERTZOG

Agrégé de droit public et de science politique,
Président honoraire de la Société Française de Finances Publiques (SFFP)

Pourquoi la fiscalité de l'environnement ne prospère pas

Mots-clés : fiscalité de l'environnement - principe de pollueur-payeur - théorie du double bénéficiaire

Quelle que soit la définition retenue, la fiscalité de l'environnement a peu évolué depuis une vingtaine d'années et reste un assemblage de dispositions d'importance inégale et d'efficacité incertaine. Les obstacles à son expansion n'ont pas disparu et les perspectives sont peu ouvertes, qu'on se place sur le terrain de la fiscalité interventionniste ou sur celui de la fiscalité de rendement qui devrait être davantage valorisée.

La fiscalité de l'environnement pose de façon plus exigeante que d'autres fiscalités interventionnistes la question suivante : les nombreux défauts qu'elle présente au regard des principes et standards traditionnels de l'impôt sont-ils compensés par les bénéfices obtenus par l'effet de sa fonction normative qui vise à obtenir une réduction ou un ralentissement significatif des nuisances ? L'évaluation est ici plus indispensable encore et, peut-être, plus facile que dans d'autres domaines. Il n'est pas dans notre propos, ni dans nos compétences, de faire une éva-

luation. Le présent article cherchera plus modestement à montrer pourquoi ces défauts sont des freins à l'extension de cette fiscalité malgré les discours volontiers militants tenus à propos des écotaxes, de la fiscalité verte, de l'éco-fiscalité, promesses de bienfaits potentiels pour l'environnement et qui devraient donc prospérer.

Fiscalité de l'environnement est une expression communément employée¹ quoique sa signification soit incertaine. Elle n'est pas une catégorie juridique et ne prend un sens qu'en tant qu'instrument d'une politique de protection de l'en-

¹ V. Fumaroli, S. Schmitt, *La fiscalité environnementale - Entre attentes, doutes et pragmatisme*, PUAM 2018, 248 p.; S. Caudal, *La fiscalité de l'environnement*, LGDJ 2014, 234 p.; RFFP, *Fiscalité de l'environnement*, N° 114, 2011; Avis CESE *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, 2009; Commissariat général au développement durable (CGDD), *La fiscalité environnementale en France : un état des lieux*, 2013, 50 p.; Conseil des impôts, *Fiscalité et environnement*, 23^e rapport au Président de la République (2005).

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

vironnement². Fiscalité interventionniste parmi d'autres, elle est d'abord un objet d'étude pour économistes et politistes. Pour autant, le juriste a son mot à dire car beaucoup de théories économiques et de projets politiques ont été des échecs ou restent des utopies faute de prendre en considération les contraintes juridiques. Cette fiscalité, dans sa définition statistique plutôt large, rapporte entre 50 et 60 Mds€, soit autour de 4 % des prélèvements obligatoires ; objet de fréquentes modifications, elle n'a cependant guère connu de développement substantiel depuis une vingtaine d'années. L'explication de cette situation permet de prédire qu'elle n'en connaîtra probablement pas davantage à l'avenir.

Son trait le plus caractéristique est l'importance et l'ancienneté des travaux économiques qui lui sont consacrés et la forte influence qu'a eue sur sa conception un imposant appareil scientifique qui veut en expliciter les fondements et finalités. Depuis qu'en 1972 l'OCDE a énoncé le principe de pollueur-payeur, un nombre considérable d'études a été publié sur les « instruments économiques » des politiques de l'environnement, parmi lesquels l'impôt est au premier rang. La reformulation du principe de pollueur-payeur dans la théorie du double bénéficiaire, dans les années 1990, a eu des suites dans de nombreux États. En France, les rapports du Conseil d'Analyse économique³ ont marqué un tournant et conduit à l'établissement de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP). La conception d'une taxe sur les gaz à effet de serre, inscrite dans la loi de finances rectificative pour 2000, de même

que celle de la taxe carbone figurant dans la loi de finances pour 2010, étaient appuyées sur des recherches scientifiques et des modèles économiques sophistiqués. Le ministère en charge de l'environnement s'est doté depuis 2012 d'un comité consultatif qui rend des avis solidement argumentés⁴. Le changement de sa dénomination et de sa composition montre l'importance donnée à la nature économique des politiques dont il s'occupe. Est-ce pour autant une des fiscalités interventionnistes les mieux conçues et donc les plus efficaces au regard de ses finalités ? La primauté de l'approche économique a fait sous-estimer la dimension politique de l'impôt et les exigences juridiques, ce qui a conduit à des échecs répétés de réformes visant à étendre la taxation écologique. Et pour les dispositions en vigueur, la logique économique est incomplètement suivie. Elles devraient faire l'objet d'une évaluation périodique : elles ont entraîné, ou non, une amélioration ou une moindre dégradation de la situation dans le secteur visé. Les mesures sont rares, ce qui se justifie en partie par les difficultés méthodologiques de l'exercice⁵ et les constatations mitigées faites par la Cour des comptes⁶ ont eu peu de suites.

Comme toute fiscalité interventionniste, elle donne lieu à de constantes négociations avec le monde économique, qui est rarement favorable à l'établissement de nouvelles taxations mais peut apprécier les dispositions incitatives sous forme de dépenses fiscales⁷. Elle est essentiellement le fruit de travaux des administrations, dans un jeu compliqué entre le ministère chargé de l'environnement et les ministères de l'économie et des finances.

Toute analyse de la fiscalité de l'environnement se heurte à la question préalable de la délimitation de son périmètre, sans quoi il est impossible d'en donner la mesure, d'en décrire les caractères et d'en évaluer la pertinence. Alors que d'autres politiques fiscales sont identifiées par leur objet économique (agricole, de l'énergie, de l'épargne), environnement ou pollution sont si vastes et multiformes qu'ils sont touchés, d'une manière ou d'une autre, par la totalité des impôts. Délimiter un concept aussi complexe est donc « une gageure »⁸.

Si le juriste trouve peu d'utilité à une définition précise, qui n'aura aucune incidence en droit, les économistes en ont besoin pour marquer leur champ de recherches dans une discipline mondialisée et pour un objet qui intéresse tous les pays et de nombreuses organisations internationales⁹. Ils ont donc convenu d'une formule suffisamment objective, à caractère principalement

² Nous utiliserons cette expression sans distinguer si une politique vise des pollutions précises, se réclame du développement durable ou de la protection du climat. Toutes sont susceptibles de recourir à l'instrument fiscal et la problématique que nous discutons ici leur est également applicable.

³ CAE, *Fiscalité de l'environnement*, La Doc. Fr. 1998, 193 p.

⁴ Un *Comité pour la fiscalité écologique* installé le 18 déc. 2012 à l'initiative des ministres de l'économie et de l'écologie, avec mission de faire « verdier » le système fiscal français, eut une vie courte car son président démissionna en oct. 2014 au motif que trop peu d'attention lui était accordée. Il fut remplacé par le *Comité pour l'économie écologique*, à caractère consultatif, réunissant des représentants d'une trentaine d'organismes publics et privés et présidé par un économiste de renom. Ses missions sont élargies à la fiscalité écologique, à l'analyse des instruments économiques permettant d'accélérer la transition vers l'économie verte et à la formulation de propositions sur la mobilisation des financements privés au bénéfice de la transition écologique et énergétique.

⁵ Comment évaluer les bénéfices écologiques attribuables à la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques ?

⁶ Par ex. : *La politique de développement des énergies renouvelables*, juillet 2013 : « Des dispositifs de soutien complexes, instables et à l'efficacité variable ». Une Communication au Sénat sur *Le soutien aux énergies renouvelables* (mars 2018) a une tonalité encore plus sévère considérant les montants d'argent public mobilisés.

⁷ Amortissements accélérés pour certains équipements, déductions pour des équipements de chauffage ou des investissements générateurs d'économies d'énergie, etc. Les avantages fiscaux accordés aux particuliers sont souvent des arguments de marketing pour les entreprises du secteur, ce qui en accentue l'impact.

⁸ *Bilan d'activité - Comité pour la Fiscalité Écologique (2012-2014) Comité pour l'Économie Verte (2015-2017)*, 141 p.

⁹ Avec une ambition plus large que la gestion de l'environnement, on peut mentionner la « fiscalité matières » que le Commissariat général au développement durable propose en tant qu'instrument d'une économie circulaire. Taxer les flux physiques de matières circulant dans l'économie crée un signal-prix reflétant les coûts réels des biens et incite à une consommation économe. L'argument du double bénéficiaire est repris : baisser en contrepartie les cotisations sociales pour favoriser l'emploi et la compétitivité. « La fiscalité matières - Une opportunité pour une économie circulaire » CGDD Théma, nov. 2017.

statistique, qui permet les comparaisons ainsi que l'élaboration de modèles à vocation transnationale. La définition d'Eurostat est réputée compatible avec les notions de la comptabilité économique : « Une taxe environnementale est une taxe dont l'assiette est une unité physique (ou une valeur de substitution à une unité physique) d'une chose qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement »¹⁰. Le caractère distinctif se trouve donc dans l'assiette de l'impôt, une unité physique qui a un rapport négatif à l'environnement.

Cette définition correspond à de nombreuses taxes vertes et l'assiette réelle permet souvent de faire la différence avec les impôts à finalité budgétaire. La taxation de volumes de produits pétroliers, de kWh, de chevaux de puissance du moteur, de poids des véhicules, des caractéristiques des biens fonciers révélerait la finalité environnementale alors que la taxation de prix ou d'autres valeurs monétaires identifierait l'impôt de rendement. Cette convention ne rend pas compte de la diversité des situations et met sous le drapeau de l'environnement de vieilles impositions dont la fonction budgétaire reste dominante. Si elle peut servir à mesurer la charge des prélèvements sur des secteurs économiques spécialement en conflit avec l'environnement¹¹, elle nous paraît trop fruste pour alimenter la réflexion sur les politiques environnementales. Des impôts *ad valorem* peuvent avoir les mêmes effets dissuasifs ou incitatifs que des accises calculées sur des grandeurs physiques. Les dépenses fiscales, instrument très utilisé, sont exclues, de même

que les impôts affectés au financement des politiques environnementales, qui n'est pourtant pas un enjeu secondaire.

Nous restons donc sur une thèse développée de longue date¹², selon laquelle la fiscalité de l'environnement se définit, comme tout le droit de l'environnement, par sa finalité : l'ensemble des dispositions fiscales qui sont au service d'une politique de l'environnement et qui ont pour finalité d'apporter à celui-ci certains bénéfices¹³. Cette finalité, qui peut se lire dans les travaux préparatoires des lois, doit ressortir de son régime : assiette spécifique, modulation de taux, avantages dans des cas déterminés, affectation à des opérations environnementales. L'ensemble est hétéroclite¹⁴, ne facilite pas la conception de savants modèles économétriques et s'écarte de la conception Eurostat. Mais, dès lors que l'accent est mis sur la fonction instrumentale de l'impôt, rien ne justifie de laisser de côté la ressource quand elle est un instrument essentiel d'une politique¹⁵ et, à l'inverse, de surévaluer le rôle de taxes sur l'énergie, les véhicules ou les transports qui sont antérieures aux politiques écologiques et qui n'ont qu'un rapport ténu avec elles.

Quelle que soit la définition retenue, cette fiscalité a peu évolué depuis une vingtaine d'années et reste un assemblage de dispositions d'importance inégale et d'efficacité incertaine. Les obstacles à son expansion n'ont pas disparu et les perspectives sont peu ouvertes, qu'on se place sur le terrain de la fiscalité interventionniste ou sur celui de la fiscalité de rendement.

1 Fiscalité de l'environnement et justice fiscale : la difficile conciliation

La fiscalité de l'environnement a fait un large recours à des dispositions dérogatoires par rapport au droit fiscal commun¹⁶. C'était une des raisons qui ne la rendait pas très sympathique au ministère des finances. Au-delà du respect de certains standards du droit fiscal se pose la question de fond de l'équité de cette fiscalité et du respect du principe fondamental d'égalité devant l'impôt. Bien qu'il soit interprété de manière souple par les juridictions et que beaucoup d'impôts méritent de sévères critiques à cet égard, il reste central tant dans la conscience collective que dans le droit. L'incompatibilité profonde avec ce principe est un obstacle majeur au développement de la fiscalité de l'environnement. Et la jurisprudence constitutionnelle, qui a affiné la notion d'égalité pour l'adapter à la fiscalité dirigiste, ajoute de sérieuses contraintes.

A. L'impôt peut-il être indifférent aux capacités contributives des redevables ?

Le principe inscrit à l'article XIII de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, selon lequel l'indispensable contribution commune « doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » est une composante majeure du contrat politique. Facteur de légitimation pour les citoyens c'est aussi une prescription économique judicieuse. Le strict respect de ce principe est loin d'être assuré dans les faits. De nombreux impôts sur la dépense, sur certains produits (accises), sur la propriété (taxes foncières, d'habitation), prennent mal en compte les facultés contributives réelles des contribuables. Néanmoins, les gouvernants cherchent

¹⁰ Celle de l'OCDE en est proche : « l'ensemble des impôts, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou, plus généralement, par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles ». Les informations figurant dans les documents relatifs aux ressources, annexés aux projets de lois de finances, suivent ces classifications.

¹¹ Eurostat répertorie quatre catégories : les taxes sur l'énergie ; sur les transports, qui comprennent les péages et les droits de stationnement ; les taxes sur les pollutions et les taxes sur les ressources naturelles, hors extraction du gaz et du pétrole. Toutefois, la fiscalité environnementale n'est présente ni dans la classification économique du SEC 2010, ni dans la ventilation par fonctions (sur la consommation, le travail, le capital), en sorte que c'est un objet statistique dont la valeur est celle que chacun lui accordera.

¹² V. « La fiscalité de l'environnement. Notion et état du droit positif en France », Année de l'Environnement, PUF, 1984, p. 49 et ss.

¹³ C'est aussi celle qui inspire le Comité pour la fiscalité verte : « La fiscalité environnementale vise à inciter à l'adoption de comportements favorables à l'environnement. » Néanmoins il s'en remet ensuite aux statistiques publiées sur la base des définitions OCDE et Eurostat.

¹⁴ Au surplus, s'en tenir aux impositions est restrictif. Les prix et redevances diverses sont souvent une meilleure application du principe de pollueur-payeur et peuvent être une alternative aux impositions : ramassage et traitement des déchets, assainissement, transports collectifs, stationnement, etc.

¹⁵ La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est hors classification Eurostat.

¹⁶ Taxes parafiscales, affectation de l'impôt, gestion par des établissements publics, assiette spécifique et non pas en valeur monétaire, etc.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

à démontrer leur compatibilité avec le principe, par des justifications parfois assez alambiquées, ou à personnaliser partiellement l'impôt : taux réduit sur les biens de première nécessité, abattements ou exonérations en fonction de l'âge ou des revenus.

Avec la fiscalité de l'environnement le paradigme change radicalement. Le fait générateur de l'impôt est, par définition, indifférent à la personne, à sa situation patrimoniale et familiale. Il saisit une activité ou un produit polluant dans sa réalité biologique, physique ou chimique. L'originalité de nombreuses taxes environnementales, consacrée par la définition Eurostat, vient de ce qu'elles ont une assiette *réelle* ou *spécifique* : une mesure de pollution (redevances des agences de l'eau, taxe sur les émissions polluantes dans l'atmosphère) ou de produits susceptibles de créer des nuisances (poids de carbone, des déchets, produits destinés aux lessives) ou des caractéristiques déterminant un certain niveau de pollution à l'usage (taxe sur les aéronefs). L'absence de personnalisation de l'impôt est supportable tant que son poids reste modéré ou est peu sensible, notamment lorsqu'il est fondu dans le prix du produit. Sa fonction d'orientation est alors faible ou nulle, ce qui lui enlève son caractère de taxe environnementale, laquelle doit être un « signal prix » suffisamment visible pour remplir son office. Elle a donc naturellement vocation à s'alourdir, même lorsque son tarif de départ est modique, suscitant dès lors la contestation au motif qu'elle est inéquitable, voire anti sociale.

Cela s'est vérifié à la fin des années 1990 lorsque des États (Allemagne, Pays Bas, Royaume Uni) ont voulu donner effet à la théorie du double bénéficiaire en augmentant fortement les taxes sur les produits pétroliers, avec l'annonce qu'elles étaient destinées à progresser encore. Le mécanisme se bloqua rapidement. En France, l'annonce par le gouvernement d'un renforcement de la fiscalité sur les produits pétroliers suscita, à l'automne 2018, le mouvement des « gilets jaunes », grande jacquerie fiscale des temps modernes, même si par la suite les revendications se sont diversifiées. Le même paquet de mesures comportait des dispositions visant à mettre en place des péages urbains, déjà prévus dans la loi mais qu'aucune collectivité locale n'avait eu la force de mettre en œuvre. Tout cela a été emporté par la révolte populaire. Le débat sur la surtaxation des véhicules automobiles en fonction de leur poids, en 2020, se déroula sur la même problématique avec, de surcroît, d'autres effets pervers (poids des véhicules à moteur électrique). La mesure, inscrite dans la loi de finances pour

2021, a été déclarée conforme par le Conseil constitutionnel, y compris en ce qu'elle fixe un seuil de 1800 kg pour déclencher la taxation qui vise à réduire les critiques. L'idée, brièvement agitée, de taxer les immeubles en fonction de leurs caractéristiques énergétiques et de leur degré d'isolation a immédiatement soulevé des protestations quant à la charge qui allait peser sur les ménages âgés ou défavorisés, occupant des maisons ou logements de ce type et incapables d'en assurer la rénovation. Leur infliger une punition fiscale alors qu'ils supportaient des dépenses énergétiques élevées était indéfendable. Il fut finalement décidé de renforcer le subventionnement public de certains travaux d'isolation. L'exemple montre qu'il est plus facile d'identifier des dépenses publiques appropriées à des politiques de l'environnement que des impôts remplissant les conditions d'égalité et d'efficacité. Ce constat devrait faire reconsidérer les orientations en la matière, comme nous essayerons de le montrer dans la dernière partie de cet article.

La solution traditionnelle consistant à introduire une dose de personnalisation dans ces impôts pour ramener les effets antisociaux à un niveau acceptable est difficile à appliquer en raison des caractéristiques de leur assiette. Des complications du régime juridique, qui ne compenseront jamais tous les effets négatifs et ne satisferont probablement pas l'opinion, risquent de se heurter à la jurisprudence du Conseil constitutionnel analysée ci-après. Néanmoins, dans des limites assez étroites, le législateur peut moduler des taxes qui ont un caractère environnemental en prenant en compte les capacités contributives des redevables. Dans sa décision n° 2020-813 DC du 28 décembre 2020 Loi de finances pour 2021 le Conseil constitutionnel rappelle qu'il appartient au législateur de déterminer, compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives et qu'il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. En l'occurrence, il juge que « Si le prix d'acquisition d'un même modèle de véhicule peut varier d'un acheteur à l'autre, selon les circonstances de l'achat, il est bien de nature à rendre compte de la capacité contributive de chaque acheteur. En le retenant pour fixer le plafond de la taxe sur les émissions de dioxyde de carbone, le législateur s'est donc fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi »¹⁷.

Les taxes environnementales relèvent, pour l'essentiel, de ce qu'il est convenu d'appeler des

¹⁷ Cf. Cons. const., déc. n° 2019-796 DC, 27 déc. 2019, Loi de finances pour 2020, § 47.

impôts de production qui sont dus par les entreprises sans rapport avec leurs capacités financières, notamment leurs résultats. Si la consommation de biens environnementaux est généralement proportionnelle au volume d'activité de l'entreprise, l'assiette de la taxe n'est pas en rapport, même approximatif, avec ses capacités contributives et ses possibilités économiques. Ce type d'impôt, qui a la faveur du fisc en raison des facilités de contrôle qu'il offre, est l'objet de vives critiques des entrepreneurs et des économistes qui dénoncent les distorsions qu'il crée au sein d'une économie et dans la compétition internationale. « L'analyse économique enseigne que les impôts sur la production sont les plus nocifs en raison des distorsions qu'ils engendrent tout au long de la chaîne de production. Contrairement à l'impôt sur les bénéficiaires ou la TVA, les impôts sur la production affectent directement les décisions des entreprises en termes de choix des modes de production et de prix et peuvent donc pénaliser leur productivité et leur compétitivité. De plus, en taxant les entreprises en haut du compte d'exploitation, les impôts sur la production augmentent leur point mort et peuvent expliquer, avec d'autres facteurs, la relative atrophie du secteur productif français et, en particulier, des TPE et PME. »¹⁸

Un défaut grave est l'effet cumulatif de ces taxes. A chaque stade d'un circuit économique leur coût est incorporé dans le prix facturé par les entreprises, le client final supportant l'addition des taxes. On peut estimer que cela est logique puisque des faits de pollution se sont également cumulés tout au long et que la taxe environnementale, qui a pour objectif de pousser à réduire ces faits, devrait connaître une réduction tendancielle. Si c'est ainsi que cela est prévu dans les modèles économiques, la réalité en est souvent très éloignée car l'effet cumulatif de l'impôt est plus sûrement assuré que l'incitation à changer les modes de production. Il en résulte d'importantes distorsions dans la compétition internationale, sauf à généraliser ces taxes, ce qui est un vœu pieu, ou d'établir des droits compensatoires à l'importation, ce qui pose d'insurmontables problèmes.

B. Une exigence constitutionnelle difficile à satisfaire : l'égal traitement des pollueurs

L'apport le plus intéressant de la fiscalité de l'environnement au droit fiscal général résulte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui, dans des décisions solidement motivées, légitime l'usage de l'impôt à des fins dirigistes

et donne, dans ce cas, une interprétation spécifique du principe d'égalité devant l'impôt. Des juristes critiquaient l'usage de l'impôt à des fins autres que budgétaires en invoquant l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789 aux termes duquel « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ». Cette conception purement budgétaire des impôts, qui n'a jamais été celle des gouvernements et du parlement, n'était pas non plus celle du juge constitutionnel qui aurait eu d'innombrables occasions de constater, de sa propre initiative, l'inconstitutionnalité des dispositifs interventionnistes qui émaillent la législation. Quand la question lui fut posée, il répondit que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation à la création et au développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général »¹⁹.

Le législateur peut établir des discriminations et déroger à l'égalité « pour des raisons d'intérêt général dès lors que les différences de traitement qui en résultent sont en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit »²⁰. Voilà qui met l'intérêt poursuivi quasiment au-dessus de l'égalité. Le juge laisse au législateur une grande latitude dans l'utilisation de l'impôt à des fins normatives en estimant qu'il lui appartient « de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des contribuables »²¹. L'exigence principale est que le législateur « doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels »²².

Dans la continuité de cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel a énoncé une doctrine claire en matière de fiscalité normative dans sa décision relative à la loi de finances rectificative pour 2000²³. Après d'importantes études et concertations, un dispositif d'une grande complexité et aux objectifs ambitieux a été présenté au parlement. L'exposé des motifs du projet de loi le justifiait ainsi : « Il est proposé d'étendre l'application de la TGAP aux consommations intermédiaires d'énergie à compter du 1^{er} janvier 2001, dans le but de renforcer la lutte contre l'effet de serre, dans le cadre de nos engagements internationaux, et de mieux inciter les entreprises à maîtriser leurs consommations d'énergie. » La taxe devait s'appliquer aux principaux produits énergétiques (gaz naturel, électricité, fioul domestique, fiouls lourds, charbon et produits dérivés ou assimilés), à l'exclusion des carburants.

¹⁸ P. MARTIN, A. TRANNOY, « Les impôts sur (ou contre) la production », Notes du CAE, 2019/5 (n° 53), p. 1 à 12.

¹⁹ Cons. Const. déc. n° 84-184 DC, 29 déc. 1984 - Loi de finances pour 1985 ; déc. n° 97-388 DC, 20 mars 1997, Loi créant les plans d'épargne retraite.

²⁰ Cons. Const. déc. n° 96-380 DC du 23 juillet 1996 - Loi relative à l'entreprise nationale France Télécom.

²¹ Cons. Const. déc. n° 93-320 DC du 21 juin 1993 - Loi de finances rectificative pour 1993.

²² Cons. Const. déc. n° 98-403 DC du 29 juillet 1998 - Loi d'orientation relative à la lutte contre les exclusions.

²³ Cons. Const. déc. n° 2000-441 DC 28 déc. 2000, Loi de finances rectificative pour 2000 ; cf. RFDC, 2001, n° 45, p. 140, note L. PHILIP ; RDP, 2001, p. 913, note A. PELLET ; RJE, 2001, p. 215, note S. CAUDAL.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

Le raisonnement du juge mérite d'être présenté dans son intégralité : « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs.

Considérant qu'il ressort tant de l'exposé des motifs de la loi déferée que des débats parlementaires à l'issue desquels a été adopté l'article 37 que l'objectif de la mesure est, dans le cadre des engagements internationaux de la France, de renforcer la lutte contre l'effet de serre « en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques ; **que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif d'intérêt général qu'il convient de répondre aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt** ».

En l'espèce, il constate que les modalités de calcul de la taxe pourraient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère et qu'il est prévu de soumettre l'électricité à la taxe, alors pourtant qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l'effet de serre. « **Considérant, dans ces conditions, que les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur ; que les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt.** » En raison du caractère inséparable des autres dispositions tout le dispositif fut déclaré inconstitutionnel.

Cette décision arrêta net le développement de la TGAP qui n'est qu'un assemblage disparate de petites taxes, car la deuxième tentative pour lui redonner de l'allant échoua également faute pour les ministères d'avoir retenu l'enseignement de la décision de 2000, qui avait pourtant provoqué choc et stupeur. En 2009, à la suite du « Grenelle de l'environnement », avait été préparée une législation établissant une taxe carbone, insérée dans la loi de finances pour 2010, qui comprenait aussi une profonde réforme de la fiscalité locale directe avec suppression de la taxe professionnelle. La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009²⁴ reprend mot à mot l'argumentation de celle du 28 dé-

cembre 2000, précitée. La loi comportait une forte dose de « personnalisation » de l'impôt par secteurs économiques, avec de nombreuses exonérations justifiées par des motifs de compétitivité et de coûts. Les discriminations étaient si considérables qu'elles dénaturaient les finalités mêmes de la réforme. « Considérant que des réductions de taux de contribution carbone ou des tarifications spécifiques peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale ; que l'exemption totale de la contribution peut être justifiée si les secteurs économiques dont il s'agit sont spécifiquement mis à contribution par un dispositif particulier ». En l'espèce, le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne donnait toutefois lieu à l'attribution des quotas à titre gratuit. Le juge constate « qu'en conséquence, 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront totalement exonérées de contribution carbone ; que les activités assujetties à la contribution carbone représenteront moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre ; que la contribution carbone portera essentiellement sur les carburants et les produits de chauffage qui ne sont que l'une des sources d'émission de dioxyde de carbone ; que, **par leur importance, les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déferée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques** ».

L'adoption de la Charte de l'Environnement avait suscité l'espoir qu'elle pourrait stimuler le développement de la fiscalité écologique et faciliter sa conciliation avec le principe d'égalité²⁵. En 2009, le juge cite bien les articles 2, 3 et 4 de la Charte, ce dernier disposant notamment que « toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi », et conclut que « ces dispositions, comme l'ensemble des droits et devoirs définis dans la Charte de l'environnement, ont valeur constitutionnelle ». Si la fiscalité interventionniste trouve là une légitimation, cela ne la dispense pas pour autant de respecter les principes fondamentaux du droit fiscal et l'obligation de rationalité.

Le raisonnement, appliqué ici à une fiscalité dissuasive, vaut tout autant pour une fiscalité incitative ainsi qu'il ressort de la décision du Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2020²⁶ à propos de l'instauration d'une condition de res-

²⁴ Cons. Const. déc. n° 2009-599 DC, 29 déc. 2009, Loi de finances pour 2010 ; cf. AJDA, 2010, p. 1, P. THIEFFRY ; AJDA, 2010, p. 121, M. VERPEAUX ; JCP A, 2010, n° 4, p. 31, note P. BILLET ; RFDC, 2010, n° 82, p. 397, note E. BESSON ; GDCC, Dalloz, 2011, p. 48 ; notre article, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », RFFP, 2011, n° 114, p. 149.

²⁵ A. BAUDU, « La Charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique », RJE, 2/2008 p. 157.

²⁶ Cons. Const. déc. n° 2019-796 DC, 27 déc. 2019, Loi de finances pour 2020.

sources pour bénéficier du crédit d'impôt pour la transition énergétique. Il constate que « le législateur a entendu diriger le subventionnement public des dépenses en faveur de la rénovation énergétique des logements vers les ménages les plus susceptibles de renoncer à de tels travaux pour des motifs financiers. Ainsi, en soumettant le bénéficiaire du crédit d'impôt à une condition de ressources, il s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en lien avec l'objectif poursuivi ».

Il est également dans la logique de cette jurisprudence d'autoriser le législateur à faire des arbitrages au sein même des politiques environnementales dès lors que les situations sont objectivement différentes. La loi de finances pour 2021 peut prévoir l'exonération de taxe sur le poids de certains véhicules hybrides, électriques ou à hydrogène, car cette discrimination « est justifiée par la volonté du législateur d'éviter que cette taxe décourage l'achat de véhicules dont il estime l'empreinte environnementale globalement plus faible et dont il encourage, par ailleurs et pour ce motif, l'acquisition »²⁷.

Cette jurisprudence a d'importantes conséquences structurelles sur la fiscalité écologique. Elle interdit d'envisager la création de grandes taxes générales qui s'appliqueraient nécessairement à des situations économiques si variées et à des redevables si différents qu'il faudrait y multiplier les discriminations qui rendraient le régime inconstitutionnel. Elle pousse donc à l'établissement de taxes sectorielles touchant un objet ou un tissu économique relativement étroit et homogène pour ne pas nécessiter de complexes aménagements. Un exemple est fourni par la loi de finances pour 2021 qui instaure une taxe sur la masse en ordre de marche des véhicules de tourisme. Le Conseil constitutionnel²⁸ en reconnaît l'inspiration écologique puisqu'il résulte des travaux préparatoires que le législateur a estimé que les véhicules de tou-

risme les plus lourds causent des nuisances environnementales spécifiques. « En adoptant les dispositions contestées, le législateur a, dans le cadre de son action en faveur de l'environnement, entendu décourager l'acquisition de tels véhicules en renchérissant leur prix.(...) Enfin, au regard de l'objectif qu'il s'est assigné tendant à décourager l'acquisition des véhicules qui ont les effets les plus néfastes sur l'environnement en raison de leur poids, le législateur a pu prévoir que ne seront soumis à cette taxe que les seuls véhicules de tourisme dont le poids est supérieur à 1 800 kilogrammes, quel qu'en soit le constructeur ».

Une autre conséquence de la jurisprudence est que le gouvernement a intérêt à renoncer au discours normatif et aux proclamations écologiques et à présenter les impôts sous des motivations banalement budgétaires qui lui laissent plus de marge de manœuvre au regard du principe d'égalité. On en a l'illustration dans la décision du Conseil constitutionnel du 27 décembre 2019²⁹, relative à une surtaxe sur les billets d'avion assortie de justifications assez alambiquées par une affectation au financement d'infrastructures de transport en région parisienne supposées contribuer à réduire les émissions de gaz à effet de serre. La conformité à la constitution a été reconnue au motif que « cette taxe n'a pas une finalité incitative mais poursuit un objectif de rendement budgétaire ».

Les constats faits jusqu'ici ne doivent pas conduire à renoncer à utiliser la fiscalité interventionniste dans les politiques d'environnement, mais à en bien mesurer les limites et à renoncer à certaines utopies. L'avenir de la fiscalité écologique est dans les taxes sectorielles et les mesures spécifiques, y compris sous forme de dépenses fiscales, et non dans la création de « grands impôts », ce qui a aussi des conséquences sur son rendement.

2 L'impôt écologique : une ressource tirée des atteintes à l'environnement ou/et destinée à financer la lutte contre leur réduction ?

L'évolution des doctrines et des attitudes politiques à l'égard de la fiscalité de l'environnement révèle bien des paradoxes. Elle s'est longtemps heurtée à deux oppositions tenaces. Le ministère des finances exprimait sa ferme hostilité³⁰ à l'alourdissement des charges des entreprises et du coût des productions, au développement de taxes diverses et à la création de régimes dérogatoires³¹ (affectations de ressources, gestion par des organismes extérieurs au ministère, parafis-

calité, dépenses fiscales). Les partis écologistes récusaient le principe pollueur payeur au motif qu'il permettait aux entreprises d'acheter le droit à polluer et ils ne manifestaient aucun soutien à la fiscalité de l'environnement. Si l'on y ajoute la traditionnelle faiblesse politique du ministère de l'environnement cela explique l'atonie du sujet et la création, par à-coups, de taxes ponctuelles, souvent judicieuses mais d'importance modeste³².

²⁷ Cons. Const. déc. n° 2020-813 DC, 28 déc. 2020, *Loi de finances pour 2021*.

²⁸ Cons. Const. déc. n° 2020-813 DC, 28 déc. 2020, préc.

²⁹ Cons. Const. déc. n° 2019-796 DC, 27 déc. 2019, *Loi de finances pour 2020*.

³⁰ Lors d'un groupe de travail sur ce sujet, dans le cadre d'un programme de recherches du CNRS cofinancé par le ministère de l'environnement (PIREN) en 1983-1984, l'adjoint du chef du Service de la législation fiscale déclara, code général des impôts en mains : « Il ne contient rien sur votre sujet. Mon ministère ne connaît pas et ne veut pas connaître la fiscalité de l'environnement. »

³¹ À sa création, sous couvert de proclamations écologistes, la TGAP a consisté à normaliser le régime de taxes existantes en mettant fin à leur affectation dans le budget de l'ADEME et en confiant leur gestion à la DGDDI.

³² Sur les pollutions atmosphériques, sur les déchets, sur les huiles minérales, sur les compagnies aériennes, ...

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

Le basculement intervint dans la décennie 1990 par la rencontre de plusieurs facteurs : prise de conscience de la gravité des enjeux environnementaux³³ ; besoin de ressources fiscales des États pour faire face aux déficits ; pénétration progressive des théories sur les instruments économiques ; maturation des partis écologistes. Le catalyseur fut la théorie du double bénéfice qui souleva de grandes ambitions, lourdement retombées depuis lors.

Un autre aspect du sujet mérite d'être travaillé méthodiquement par les administrations et les experts : l'utilisation de l'impôt pour financer les énormes besoins que génèrent la transition énergétique et la lutte contre le changement climatique.

A. L'utopique objectif de rendement de la fiscalité de l'environnement : la théorie du double bénéfice

Les pollutions et activités défavorables à l'environnement présentent de remarquables caractères pour servir d'assiette à l'impôt : abondantes, réparties sur l'ensemble du territoire, présentes dans toute l'économie, relativement faciles à contrôler si l'on y met les moyens. Faire porter l'impôt sur pareille assiette garantit un fort rendement et trouve sa légitimation économique dans la théorie de la tarification des effets externes. Le projet se heurte cependant immédiatement aux objections des ministères de l'économie, des entrepreneurs et des consommateurs qui redoutent les surcoûts. Dès les années 1960 des chercheurs avaient tenté de montrer qu'un « recyclage des taxes » peut compenser les charges ainsi imposées, éventuellement par réduction symétrique d'autres impôts ou de cotisations sociales. Dans le contexte des années 1990, il a suffi de quelques articles présentant une théorie systématique du *double dividende*³⁴, reprise et diffusée par des organisations internationales, pour que cette idée obtienne une grande audience dans les ministères des finances et chez les écologistes politiques. La promotion en fit la version modernisée du PPP. Si elle connut des débuts d'application et si elle reste encore invoquée, l'ambition d'en faire l'instrument d'une transformation profonde des systèmes fiscaux a sombré.

Cette théorie préconise une taxation généralisée des pollutions, qui incite à réduire les produits et activités nocifs. La recette correspondante, importante selon l'étendue de l'assiette choisie, sera disponible pour d'autres usages, spécialement pour diminuer des prélèvements sur le travail, des impôts sur les revenus ou des cotisa-

tions sociales, ce qui est le second bénéfice. La démonstration est séduisante. Les États avaient besoin de ressources, l'opinion était sensibilisée aux problèmes d'environnement, on cherchait des idées innovantes pour accompagner celles sur la nouvelle gestion publique, autre thème alors à la mode. Les ministères de l'environnement trouvaient là une caution scientifique à leurs projets et les ministères des finances étaient mis en appétit par le second bénéfice.

En France, une réception quasi officielle de la doctrine vint du Conseil d'Analyse Économique placé auprès du Premier ministre. Ses études, regroupées dans un ouvrage publié à la Documentation française³⁵, ont préparé la création de la TGAP par l'article 45 de la loi de finances n° 98-1266 du 30 décembre 1998. La TGAP entend mettre fin aux taxes parafiscales et taxes sectorielles affectées à certaines politiques en devenant une ressource générale du budget de l'État. Traduisant dans sa dénomination le projet d'une fiscalité écologique en expansion, elle devait être le réceptacle des futures impositions écologiques de type taxes carbone, susceptibles d'en faire une grande recette publique. Cette stratégie a échoué dans les conditions décrites ci-dessus. La TGAP fut même affectée pendant une courte période, avec d'autres ressources, au FOREC, un montage biscornu destiné à compenser à la sécurité sociale les réductions de cotisations sociales accordées aux entreprises en contrepartie des charges qu'elles supportaient au titre du passage aux 35 heures de travail hebdomadaire.³⁶ Recette du budget de l'État, la TGAP a un produit estimé pour 2021 de 901 334 035€, ce qui la met au niveau d'une « recette de poche », même si elle connaît une progression depuis quelques années.

La théorie du double dividende continue à figurer en bonne place sur le site du ministère de la transition écologique dans des termes qui paraissent dépassés et même assez naïfs car on ne sait pas à quelles réductions d'impôts il est fait référence, suite à la création d'écotaxes.³⁷ Elle comporte pourtant de graves défauts de conception qui auraient dû susciter quelques doutes chez les chercheurs et les dirigeants. Elle fait l'impasse sur les obstacles politiques qui s'opposent à une taxation généralisée des polluants. Elle méconnaît les données de la fiscalité en sous-estimant les difficultés pour recenser et mesurer l'assiette-pollution et va à l'encontre de l'histoire de l'impôt en proposant comme modèle de l'avenir des assiettes spécifiques. L'argument du second bénéfice est un tour de passe-passe ; il ne tient pas au caractère de

³³ Sommet de la Terre de Rio de Janeiro et Convention cadre des NU sur les changements climatiques (1992)...

³⁴ Sur ses origines et fondements : M. CHIROLEU-ASSOULINE, « Le double dividende. Les approches théoriques » *Revue française d'économie*, 2001, 16-2, pp. 119-147. Bénéfice paraît un terme plus approprié.

³⁵ Ci-dessus note 3. Un des auteurs était Alain Lipietz, économiste et influent dirigeant du parti écologiste, qui contribua au revirement de ce dernier sur la fiscalité de l'environnement ; le principe d'une taxation généralisée des pollutions fut un facteur déterminant.

³⁶ Le Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale (FOREC), créé par la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2000, était substitué à l'État pour rembourser aux organismes de Sécurité sociale les exonérations de cotisations sociales. Etablissement public administratif, il ne fut cependant jamais institué et fut rapidement abandonné.

³⁷ « La fiscalité écologique induit dans ce cas un « double dividende » : un dividende écologique, d'une part, avec une baisse des comportements néfastes à l'environnement, et un dividende économique d'autre part, où la baisse concomitante des taxes pesant sur le travail ou sur le capital permet de relancer l'activité et de rendre le système économique globalement plus performant. ».

cette fiscalité mais à la décision de consentir des baisses ; il peut être utilisé à propos de n'importe quel impôt dès lors qu'on choisit d'en faire une recette de substitution et non pas, comme cela est généralement le cas, un ressource additionnelle aux existantes. Plus grave, la théorie comporte une contradiction interne qui n'a guère découragé ses partisans: si le premier bénéficie se concrétise, il dévore l'assiette de l'impôt qui, de miraculeuse recette d'appoint, devient une ressource au déclin programmé. Une bonne fiscalité écologique produira « un dividende budgétaire au mieux temporaire »³⁸ puisqu'elle a pour objet l'érosion de ses propres bases ; un rendement pérenne signifierait qu'il n'y a pas de premier bénéficiaire. Enfin, cette théorie semble ignorer un enseignement de la science économique développé par Tinbergen selon lequel « l'utilisation d'un instrument pour remplir un objectif ne satisfera que très rarement un autre objectif de façon concomitante »³⁹. Si le législateur veut obtenir par le droit fiscal des résultats environnementaux significatifs il doit se concentrer sur ce seul objectif et ajuster précisément l'instrument, sans se soucier du produit retiré, qui ne sera qu'un « heureux hasard ». Comme il est peu probable que les ministères concernés raisonnent de manière aussi rationnelle, le système sera naturellement embrouillé. N. Caruana voit le deuxième bénéficiaire dans les « économies issues de la protection de l'environnement » et une éventuelle « croissance verte », ce qui est peut-être optimiste !

La preuve par neuf du caractère irénique de la théorie du double bénéficiaire est fournie par l'actualité des dernières années. Pour des motifs qu'on ne rappellera pas, le gouvernement a décidé de supprimer ou de réduire plusieurs impôts (taxe d'habitation, CVAE) et des cotisations sociales. La crise sanitaire, qui fait exploser les dépenses publiques et mine les rentrées fiscales, entraîne un surcroît de besoins. Les manques à gagner ont été reportés, de fait, sur la dette publique. C'était pourtant l'occasion d'expliquer que l'heure d'une grande fiscalité environnementale était venue parce que l'avenir des finances publiques ne devait pas être compromis par un endettement excessif et qu'il fallait agir en faveur de l'environnement et du climat. Personne n'osa évoquer une telle solution, et pas davantage à l'étranger.

Regardons la réalité en face : il est quasiment impossible de désigner une assiette qui offre un gisement fiscal à haut rendement, tout en respectant la jurisprudence constitutionnelle, et, en tout état de cause, un tel projet est politiquement impraticable.

B. De la fiscalité de l'environnement aux impôts pour l'environnement

Les définitions Eurostat et OCDE sont indifférentes à l'emploi de la fiscalité environnementale. Ainsi, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'y est pas répertoriée parce qu'elle n'a pas pour assiette une matière polluante. Pourtant elle a été depuis plus d'un siècle un facteur déterminant pour le développement d'un service dont l'apport à l'environnement est incontestable. Son régime a été réaménagé afin que son produit corresponde au coût du service dans une logique de PPP⁴⁰. L'exemple montre que l'on peut aussi modeler des impôts de rendement pour en faire un signal environnemental⁴¹. Le PPP lui-même a été explicitement conçu comme un moyen de dégager des financements supplémentaires exigés par les dépenses environnementales⁴². C'est amputer les politiques d'un instrument essentiel que de se désintéresser de leurs modes de financement. Cela doit, du reste, se faire en incluant les ressources de toute nature (prix, emprunts, subventions...).

Les politiques de protection de l'environnement, de développement durable, de gestion de la transition énergétique et de protection du climat ont des coûts colossaux qui seront assumés par les ménages et les entreprises, mais aussi par les organismes publics pour la gestion de services, la création d'équipements et l'appui aux acteurs privés⁴³. Cela exigera de sévères arbitrages sur l'ensemble des dépenses, dont il faudra sacrifier certaines, et cela demandera des ressources dédiées et stables. Il n'est pas de notre compétence de vouloir indiquer quels impôts seraient les plus judicieux. L'essentiel viendra probablement d'assiettes qui ont peu à voir avec l'environnement : les mouvements de capitaux, l'épargne jugée stérile, les GAFA, etc. Le principe pollueur payeur pourra continuer à être mis en œuvre là où c'est possible, en recourant à toutes les formes de ressources, notamment aux prix et redevances. Prenant l'exemple des redevances perçues par les agences de l'eau, le ministère de l'écologie cite aussi la « fiscalité de transfert, où les recettes perçues au titre d'une taxe environnementale vont être allouées au financement d'une politique publique environnementale. » Mais ce modèle de mutualisation n'a pas pu être dupliqué de façon durable, comme cela s'est vu avec l'Agence pour la qualité de l'Air.

Les sondages d'opinion montraient dans le passé que la population était prête à consentir un effort financier en faveur de l'environnement. A l'expérience, la désillusion s'est cependant installée chez les contribuables convaincus que l'objectif

³⁸ N. CARUANA, « Fiscalité environnementale : pour une nouvelle définition de la notion de double dividende » Revue GFP, 2017/3, pp 70-75.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ Suite à une jurisprudence très constructive du Conseil d'État, qui exige que le produit de la TEOM soit limité à la couverture des charges du service correspondant, le législateur a précisé le mode de calcul dans l'art. 1520 du CGI. L'art. 1522 bis du CGI permet d'instituer une part incitative de TEOM assise sur la quantité et éventuellement la nature des déchets produits ; l'administration explique s'être inspirée des préconisations de la feuille de route pour l'économie circulaire (FREC) du 23 avril 2018 (Rép. du Ministère de l'action et des comptes publics à la QE n° 12743 de M. É. Gold, JO Sénat, 12 mars 2020, p. 1267)

⁴¹ La Convention citoyenne pour le climat propose de remplacer une part significative de cette taxe « par des modalités plus justes et favorisant les comportements écoresponsables », ce que permet déjà l'article 1522 bis du CGI.

⁴² « Ce principe signifie que le pollueur devrait se voir imputer les dépenses relatives aux [...] mesures arrêtées par les pouvoirs publics pour que l'environnement soit dans un état acceptable ». Rec. du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international, 26 mai 1972.

⁴³ Des chiffres accompagnent la plupart des grandes conférences internationales. Par ex. OCDE: *Financing Climate Futures: Rethinking Infrastructure*, Rapport au G20 de Buenos Aires, 2 novembre 2018.

Dossier

> La fiscalité
environnementale
Lille, décembre 2020

écologique servait d'alibi pour faire entrer de l'argent dans les caisses publiques⁴⁴. Il sera donc important que le fléchage de la ressource vers de bons emplois soit visible, stable et convaincant.

Les difficultés sont là. La formule la plus logique et compréhensible pour garantir le bon emploi de ces ressources supplémentaires consisterait à les affecter directement à des opérations bénéfiques pour l'environnement ou le climat : par affectation au sein d'un budget public, par attribution à des agences et autres établissements ou à un fonds de financement spécialisé. Cette technique n'a cependant pas les faveurs des ministères des finances et présente de potentiels défauts⁴⁵. Pour cette raison, l'OCDE ne la préconisait pas explicitement bien qu'elle soit dans la logique originare du principe de pollueur-payeur.

Une doctrine du double bénéfice qui consisterait à affecter systématiquement le produit des taxes écologiques, voire d'autres impositions, à des emplois bénéfiques pour l'environnement, dans le même domaine que celui frappé par l'impôt ou dans un autre, aurait d'évidents avantages. Elle améliorerait l'acceptation de l'impôt écologique, en garantirait une plus grande efficacité en additionnant les bénéfices provenant de l'effet dissuasif de l'impôt, souvent difficilement perceptibles, et ceux provenant de son emploi qui peuvent mieux se mesurer. Encore faut-il que la dépense serve à des actions identifiées comme favorables à l'environnement. Est-ce le cas d'une taxe additionnelle sur le prix des billets d'avion dont le produit servira à financer les transports collectifs en région Ile de France ? Les conseils régionaux et l'assemblée de Corse peuvent majorer le tarif de la taxe intérieure de consommation applicable aux carburants vendus sur leur territoire (art. 265 A bis, C. douanes). Les redevables ont-ils le sentiment de participer au développement durable du fait que les recettes correspondantes sont exclusivement affectées au financement d'une infrastructure de transport durable, ferroviaire ou fluvial, ou à l'amélioration du réseau de transports urbains en Ile-de-France ?

Une vision plus réaliste consiste à recommander à l'État de définir des programmes pluriannuels de politique environnementale ou climatique⁴⁶. Ils comporteront, en face des coûts qu'ils impliquent, les financements qui devront être mobilisés par des acteurs publics et privés sous des formes diverses, notamment par des emprunts.

Les enveloppes à la charge de l'État ou d'autres organismes publics devraient recenser les ressources dédiées à ces opérations, en garantissant leur permanence car, en cette matière, seules des stratégies de long terme sont gagnantes. Voilà qui entrerait directement dans les missions assignées au Haut-Commissaire au Plan. Cela demandera de l'innovation dans les techniques budgétaires et donc de la flexibilité de la part du ministère des finances. Sans imagination, ni efforts dans la gestion des politiques publiques, il ne sert à rien de faire d'ambitieux discours et de signer de beaux traités.

En conclusion :

Au regard des principes et standards traditionnels du droit fiscal, la fiscalité de l'environnement, prise dans sa définition économique communément admise, présente de sérieux défauts : indifférence aux capacités contributives des ménages et des entreprises, assiette spécifique et non pas monétaire, effets cumulatifs dans les circuits économiques, distorsions de concurrence au niveau international, propension à multiplier les taxes en l'absence d'une assiette synthétique. Il est donc essentiel qu'elle démontre son efficacité en tant qu'instrument destiné à orienter les comportements des agents économiques. Or, l'évaluation fait défaut et ce qu'on en sait montre les limites de la fonction normative de l'impôt.

Ces constats nous semblent devoir entraîner deux séries de conséquences. D'une part, l'instrument réglementaire s'en trouve revalorisé. Lorsque les autorités publiques ont la conviction que certains produits ou activités sont nuisibles, il est plus simple, plus rapide et peut-être plus efficace d'émettre des normes pour en réduire ou en modifier l'usage. La démonstration est faite en matière de construction de logements et même pour l'automobile et les moyens de transport. D'autre part, l'énergie politique nécessaire pour créer des impôts serait probablement mieux employée à concevoir des ressources, notamment mais pas exclusivement sous forme d'impôts, destinées au financement des coûteuses politiques environnementales et de climat ; cet enjeu nous paraît plus important qu'une multiplication de taxes écologiques, qu'on pourra cependant continuer à utiliser lorsque cela est possible juridiquement et politiquement et si des effets vertueux peuvent en être raisonnablement attendus. ■

⁴⁴ Qui va croire que la majoration de la TICFE (art. 266 quinquies C, C. douanes) autorisée pour les communes et départements par la loi de finances pour 2021 est de la politique écologique ?

⁴⁵ Un des motifs qui a fait retirer les taxes affectées à l'ADEME et à les inclure dans la TGAP était fondé sur les constats de la Cour des comptes que l'ADEME n'arrivait pas à consommer les sommes collectées et les amassait en trésorerie.

⁴⁶ Ce serait en phase avec les recommandations insistantes de la Cour des comptes en faveur du renforcement de la programmation pluriannuelle des finances publiques, qui sera d'autant plus réaliste qu'elle ne portera pas seulement sur des grandeurs financières.