

Ce rapport a été établi sous la seule responsabilité de ses auteurs.
Il n'engage pas le Conseil des prélèvements obligatoires.

RAPPORT PARTICULIER n° 2

Le cadre juridique de la fiscalité environnementale

Cyrille Beaufils
Maître des requêtes au Conseil d'État

Février 2019

SYNTHÈSE

1. Lorsqu'il est question de fiscalité environnementale, le droit est parfois perçu par le juge, du fait notamment de certaines censures de mesures fiscales ayant connu un retentissement médiatique, comme une contrainte, un risque, voire comme condamnant toute tentative d'instaurer une taxation incitant à l'adoption de comportements écologiques vertueux.
2. Le présent rapport se propose de présenter le cadre juridique applicable de manière à répondre à cet *a priori*. Le droit n'interdit nullement la mise en œuvre de la fiscalité écologique. Il prévoit, en revanche, des règles particulières qui découlent de ce que la fiscalité n'est alors plus utilisée dans son rôle traditionnel de pourvoyeuse de recettes mais comme un instrument de politique publique visant à modifier les comportements. Si les règles qui s'imposent au Parlement en la matière peuvent sembler rigoureuses, c'est parce qu'elles expriment, dans l'ensemble, une exigence de cohérence de la fiscalité écologique et entendent donc servir, *in fine*, sa plus grande efficacité au service de l'environnement.

*

3. La première partie s'intéresse d'abord aux normes qui pourraient constituer le fondement de la fiscalité environnementale en en prévoyant la mise en œuvre.
4. Parmi les textes et principes de rang supra-législatif (Constitution, droit international), nombreux sont ceux qui incitent à renforcer les politiques de protection de l'environnement, sans toutefois préjuger des moyens les plus pertinents d'y parvenir (réglementation, subventionnement, fiscalité, etc.). Le déploiement de la fiscalité écologique est donc une façon, parmi d'autres, d'atteindre ces objectifs. L'application du principe « pollueur-payeur », sous-jacent à la Charte de l'environnement, et le respect des engagements internationaux de la France en matière de lutte contre le changement climatique ou les dégradations de l'environnement sont deux illustrations d'un encouragement à l'action qui peut trouver son expression dans la fiscalité (1.1.).
5. En revanche, aucun texte ou principe ne peut être regardé comme imposant l'instauration d'une fiscalité environnementale, qui ne trouve donc de véritable fondement juridique qu'en elle-même. Seules les directives européennes relatives à l'imposition indirecte de la consommation d'énergie constituent une obligation de taxation qui, si elle n'a au niveau européen rien de proprement incitatif, offre une marge de manœuvre suffisante pour en faire une fiscalité environnementale au niveau national (1.2.).

*

6. Plus nombreuses sont, en revanche, les règles qui s'imposent au législateur lorsque celui-ci, ayant opté pour la création d'une taxe environnementale, doit en définir le régime et l'éventuelle affectation. Elles sont examinées dans la deuxième partie.

7. La fiscalité environnementale est d'abord soumise aux principes classiques du droit fiscal et budgétaire (2.1.). Outre la compétence du législateur en la matière, qui distingue notamment la taxe – mieux adaptée à la mise en œuvre de la fiscalité environnementale – de la redevance, ce sont essentiellement les contraintes qui découlent des exigences de sécurité juridique – lisibilité et prévisibilité – qui sont susceptibles d'encadrer la taxe elle-même. Elles jouent, pour l'essentiel, dans le sens d'un renforcement de l'efficacité du dispositif dans la modification attendue des comportements. Le principe d'universalité budgétaire ne fait, quant à lui, pas véritablement obstacle à une affectation précise des produits de la fiscalité environnementale, si celle-ci devait être regardée comme un impératif politique, notamment pour des raisons d'acceptabilité.
8. Dans la création d'une taxe environnementale, le législateur doit également respecter le principe d'égalité (2.2.). Motif de censure de diverses versions de la « taxe carbone », ce principe comporte, pour la fiscalité environnementale, des exigences fortes en termes de cohérence des mesures au regard de l'objectif poursuivi. Il appelle donc une précaution particulière lorsque sont envisagées des exonérations ou réductions pour certaines catégories d'assujettis.
9. Enfin, le droit international, et en particulier le droit de l'Union européenne, encadrent également la conception de la taxe et son éventuelle affectation (2.3.). L'interdiction des impositions intérieures discriminatoires contre les produits importés est la principale règle qui s'applique, en la matière, aux caractéristiques de la taxe, qui ne saurait frapper plus fortement ces produits que les produits nationaux comparables au regard des contraintes de protection de l'environnement. Là encore, les contraintes externes favorisent donc la cohérence interne de la taxe au regard de l'objectif poursuivi. Cette même interdiction, ainsi que l'encadrement européen des aides d'État, invitent également à la prudence dans l'affectation des taxes environnementales et dans la conception de mesures de compensation sous la forme, par exemple, de dépenses fiscales. Mal étudiées, de telles mesures d'accompagnement peuvent entraîner par ricochet l'inconventionnalité de la taxe elle-même.

*

10. Enfin, la troisième partie de ce rapport s'essaie à tirer les leçons de l'analyse juridique qui précède sous la forme de quelques courtes recommandations destinées à renforcer juridiquement les instruments de fiscalité environnementale. Qualité de l'étude préalable à la définition de l'objectif et des caractéristiques de la taxe, cohérence et prévisibilité du dispositif fiscal retenu et prudence dans l'affectation des recettes dégagées, lorsque celle-ci est envisagée, en sont les maîtres mots.

*

* *

SOMMAIRE

1. ALORS QUE DE NOMBREUX PRINCIPES ET ENGAGEMENTS INTERNATIONAUX INCITENT A METTRE EN ŒUVRE UNE FISCALITE ENVIRONNEMENTALE, RARES SONT LES NORMES QUI L'IMPOSENT VERITABLEMENT	7
1.1. Des principes constitutionnels et des engagements internationaux peuvent trouver leur expression dans une fiscalité favorable à l'environnement	7
1.1.1. <i>La Charte de l'environnement consacre des principes de prévention et de réparation qui peuvent se matérialiser dans la fiscalité écologique</i>	7
1.1.2. <i>Les engagements internationaux de la France et le droit de l'Union européenne incitent à l'application du principe « pollueur-payeur »</i>	9
1.2. Seul le droit européen oblige à mettre en œuvre une fiscalité frappant les consommations d'énergie, d'ailleurs peu incitative.....	13
1.2.1. <i>Les directives 2008/118/CE et 2003/96/CE imposent des accises harmonisées sur les produits énergétiques, sans véritable caractère incitatif</i>	14
1.2.2. <i>Le droit européen limite la possibilité de mettre en œuvre une taxation additionnelle sur les produits soumis au régime des accises.....</i>	15
2. OUTRE LES PRINCIPES CLASSIQUES DU DROIT FISCAL, LA FISCALITE ENVIRONNEMENTALE DOIT RESPECTER UN CADRE JURIDIQUE SPECIFIQUE QUI FAVORISE SA COHERENCE	19
2.1. Les principes classiques du droit budgétaire et fiscal ne font pas obstacle à la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale incitative.....	19
2.1.1. <i>Le principe de légalité impose que la fiscalité environnementale soit mise en œuvre par la loi, à la différence d'une redevance, moins adaptée</i>	19
2.1.2. <i>La sécurité juridique favorise l'évolution des comportements recherchée par la fiscalité environnementale.....</i>	22
2.1.3. <i>L'affectation des recettes de la fiscalité environnementale peut déroger au principe d'universalité budgétaire.....</i>	24
2.2. Le principe d'égalité applicable à la fiscalité comportementale, reflet du principe « pollueur-payeur », impose la cohérence de la fiscalité écologique	25
2.2.1. <i>Du principe d'égalité découlent, pour la fiscalité comportementale, des contraintes particulières</i>	26
2.2.2. <i>Le principe d'égalité impose de bien définir l'objectif de l'impôt et limite les possibilités d'exonération.....</i>	29
2.3. Le droit européen et international relatif à la concurrence et aux échanges encadre le régime des impositions environnementales et l'éventuelle affectation de leur produit.....	33
2.3.1. <i>Le régime européen des aides d'État invite à la prudence dans l'affectation des produits de la fiscalité écologique.....</i>	33
2.3.2. <i>L'interdiction des mesures discriminatoires au sein de l'Union européenne impose l'égalité de traitement fiscal entre produits nationaux et importés.....</i>	35
2.3.3. <i>Le droit du commerce international encadre plus soupagement l'application de la fiscalité environnementale aux échanges internationaux.....</i>	38

3. RECOMMANDATIONS : UNE FISCALITE ECOLOGIQUE LISIBLE ET COHERENTE	40
3.1. Taxe plutôt que redevance	40
3.2. Cohérence et prévisibilité	40
3.3. Prudence dans la mise en œuvre d'une éventuelle compensation.....	41

*
* *
* *

TABLE DES ENCADRÉS

Encadré n° 1 : Du marché à la fiscalité, le droit international des émissions de gaz à effet de serre	10
Encadré n° 2 : Le respect des critères prévus par la directive 2008/118/CE pour la création d'une taxe indirecte supplémentaire.....	16
Encadré n° 3 : L'impossible verdissement de la directive 2003/96/CE.....	17
Encadré n° 4 : Le contrôle d'une taxe de rendement et d'une taxe comportementale au regard du principe d'égalité	28
Encadré n° 5 : Les censures des taxes carbone par le juge constitutionnel en 2000 et 2009	30
Encadré n° 6 : La possibilité juridique d'une taxe carbone aux frontières de l'U.E.....	39

INTRODUCTION

*« Nunc ubi Regulus aut ubi Romulus aut ubi Remus ?
Stat Roma pristina nomine, nomina nuda tenemus. »¹
Bernard de Cluny, *De contemptu mundi**

11. En guise d'introduction, il faut souligner l'absence de consensus qui entoure la définition de la fiscalité environnementale : que recouvrent les mots « taxe écologique », « fiscalité environnementale » voire « écotaxe » ? Se pose, en particulier, la question de la prise en compte des seules taxes ayant pour objectif la protection de l'environnement, voire, parmi celles-ci, des seules taxes conçues de telle sorte qu'elles aient un effet véritablement incitatif en ce sens, ou, plus largement, des taxes dont l'assiette a un rapport avec l'environnement², voire des impositions de toute nature qui servent à financer des dépenses en faveur de l'environnement. L'usage du terme hors de la sphère juridique à des fins de présentation politique de certaines mesures n'étant guère susceptibles d'en mériter l'emploi ne facilite pas la définition.
12. L'objet du présent rapport n'est nullement d'épuiser cette question de définition, largement abordée par le rapport particulier n° 1. Aussi ce rapport retient-il comme point de départ les taxes frappant des comportements ayant des incidences négatives pour l'environnement dans le but de les réduire, principalement parce que ce périmètre contient la fiscalité faisant l'objet des contraintes juridiques les plus particulières. Par opposition aux taxes de rendement, destinées à procurer à la collectivité les fonds nécessaires au financement des services publics et en principe caractérisées par une assiette large et un taux faible, de telles taxes à visée comportementale devraient s'illustrer par une assiette étroite et un taux élevé.
13. Le rapport éclaire toutefois au-delà de ce périmètre quelques questions liées, qui sont relatives en particulier à la distinction entre taxes et redevances environnementales et à l'affectation des recettes de la fiscalité environnementale. Enfin, les termes de fiscalité « écologique » ou « environnementale » y sont employés indifféremment.
14. Le plan retenu propose de s'intéresser d'abord aux normes qui incitent, voire obligent, à la mise en œuvre de la fiscalité environnementale (partie 1), pour examiner ensuite les règles qui encadrent cette mise en œuvre et s'imposent au législateur (partie 2). La dernière partie, plus brève, s'efforce de tirer, sous la forme de recommandations, les enseignements de cette présentation du cadre juridique de la fiscalité environnementale (partie 3).

¹ Où est aujourd'hui Regulus, où Romulus et où Remus ? / La jeune Rome n'est qu'un nom, et seuls des noms nous sont restés.

² Définition utilisée par l'OCDE et Eurostat. Pour l'U.E., *cf.*, notamment, l'article 2 du règlement (UE) n° 691/2011 du Parlement européen et du Conseil du 6 juillet 2011 relatif aux comptes économiques européens de l'environnement, qui définit une taxe environnementale comme « *une taxe dont l'assiette est une unité physique (ou une approximation d'une unité physique) de quelque chose qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement (...)* ».

1. Alors que de nombreux principes et engagements internationaux incitent à mettre en œuvre une fiscalité environnementale, rares sont les normes qui l'imposent véritablement

15. Avant d'examiner les normes qui imposent la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale (1.2.), il convient de s'intéresser aux règles et principes qui constituent une incitation à l'adoption d'une politique environnementale, pouvant trouver son expression dans la fiscalité (1.1.)

1.1. Des principes constitutionnels et des engagements internationaux peuvent trouver leur expression dans une fiscalité favorable à l'environnement

16. C'est d'abord au niveau constitutionnel, et en particulier dans la Charte de l'environnement, que la fiscalité environnementale est susceptible de trouver, sinon un fondement juridique au sens strict, du moins une source de légitimité pouvant justifier sa mise en œuvre.

1.1.1. La Charte de l'environnement consacre des principes de prévention et de réparation qui peuvent se matérialiser dans la fiscalité écologique

17. Si l'article 2 de la Charte de l'environnement pose, de façon générale, le devoir de chacun de « *prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement* », et si son article 6 impose la conciliation, par les politiques publiques, des dimensions économique, sociale et environnementale du développement durable – qui pourrait hypothétiquement fonder la censure de dépenses fiscales excessivement défavorables à l'environnement³ –, ses articles 3 et 4 consacrent plus spécifiquement les principes de prévention et de réparation des dommages causés à l'environnement, qui peuvent être lus comme deux facettes du même principe dit « pollueur-payeur ».
18. L'article 3 prévoit ainsi que : « *Toute personne doit, dans les conditions définies par la loi, prévenir les atteintes qu'elle est susceptible de porter à l'environnement ou, à défaut, en limiter les conséquences.* » Dans la mesure où, en faisant supporter au pollueur le coût des atteintes qu'il porte à l'environnement, elle l'incite à réduire ces atteintes, la fiscalité environnementale constitue une modalité possible de mise en œuvre de ce principe. Pour éviter de payer, le contribuable s'abstient de polluer : c'est bien la facette incitative de la fiscalité environnementale qui est en cause.

³ Voir S. Caudal, 2005.

19. L'article 4 de la Charte dispose, quant à lui, que : « *Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi.* » Il s'agit ici du revers curatif du principe « pollueur-payeur » entendu largement : lorsque la pollution a lieu, c'est au pollueur qu'il incombe de prendre en charge les coûts de sa réparation. La fiscalité environnementale n'est, par elle-même, pas susceptible de répondre à cette exigence, qui relève bien davantage du droit de la responsabilité⁴. Dans une telle hypothèse, le dispositif fiscal incitatif n'a, en effet, pas suffi à prévenir la pollution et le prélèvement de la taxe demeure donc, à lui seul, sans incidence sur la réparation des atteintes environnementales qui en résultent. Si la fiscalité écologique devait être rapprochée de ce principe, ce serait donc bien davantage par l'affectation de son produit : pour mettre en œuvre cette facette curative, la taxe devrait servir à financer les actions de dépollution entreprises par la collectivité. Elle se rapprocherait cependant davantage d'une redevance si l'on devait tirer de ce principe une équivalence stricte entre les montants prélevés et le coût de la dépollution.

*

20. Les deux articles réclament, pour leur application, l'intervention du législateur (« *dans les conditions définies par la loi* ») pour préciser les conditions d'application de ces principes. L'article L. 110-1 du code de l'environnement, dont le 3° du II définit le principe « pollueur-payeur » comme celui « *selon lequel les frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur* », ou l'article L. 1211-3 du code des transports, qui prévoit plus largement que la politique globale des transports « *(...) intègre non seulement les coûts économiques mais aussi les coûts sociaux et environnementaux, monétaires et non monétaires (...)* » des transports, en sont des illustrations.

21. Si le principe « pollueur-payeur » qui transparaît dans les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement est susceptible de constituer une inspiration pour la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale, la nécessité d'une définition législative rend en revanche incertaine leur portée pour l'encadrement juridique d'une telle fiscalité. Il est, en particulier, douteux que ces articles puissent être lus comme impliquant nécessairement l'instauration d'une telle fiscalité, qui en tirerait le bénéfice d'une protection contre les mises en cause au regard du droit constitutionnel ou international.

22. Ainsi, dans sa décision de 2009 censurant la contribution carbone⁵, le Conseil constitutionnel cite d'abord les articles 2, 3 et 4 de la Charte de l'environnement (cons. 79), puis le principe d'égalité (cons. 80), pour enfin censurer la taxe pour « *rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (cons. 82). Aux yeux du juge constitutionnel, ces articles de la Charte de l'environnement ne constituent donc pas un blanc-seing donné au législateur pour mettre en œuvre une fiscalité environnementale dérogeant aux autres principes constitutionnels mais bien plutôt des « *exigences supplémentaires* »⁶ qui complètent le principe d'égalité applicable en matière fiscale.

23. S'ils sont impuissants à protéger la fiscalité environnementale des exigences du principe d'égalité, qu'ils viennent plutôt renforcer, il n'est en revanche pas impossible de penser que ces mêmes articles pourraient contrebalancer, dans la pesée du juge constitutionnel, d'autres principes tels que la liberté d'entreprendre, quoique la jurisprudence n'en fournisse pour l'heure pas d'exemple.

* *

⁴ Voir, par exemple, les articles 1246 et suivants du code civil, introduits en 2016, relatifs à la réparation du préjudice écologique.

⁵ Cons. const., décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009.

⁶ Commentaire aux *Cahiers* de la décision n° 2009-599, p. 28.

24. Au-dessous du niveau constitutionnel, la fiscalité environnementale peut également trouver une légitimation dans le droit international, en particulier dans les engagements internationaux de la France en matière d'environnement – dont le respect constitue un objectif d'intérêt général reconnu par le juge constitutionnel⁷ – et dans le droit de l'Union européenne, qu'elle peut contribuer à mettre en œuvre.

1.1.2. Les engagements internationaux de la France et le droit de l'Union européenne incitent à l'application du principe « pollueur-payeur »

25. La République française est partie à de multiples accords internationaux en faveur de l'environnement qui prévoient la mise en œuvre d'une politique de prévention ou de réduction des dommages causés à ce dernier. La fiscalité environnementale peut donc être regardée comme un moyen de respecter ces engagements.
26. Il n'appartient pas au présent rapport de faire la liste des centaines de traités applicables en la matière⁸. Pour en rester aux accords multilatéraux les plus significatifs et pouvant être rattachés à des taxes environnementales existantes, on peut toutefois mentionner :
- en matière de qualité de l'air et de changement climatique :
 - la convention de Vienne pour la protection de la couche d'ozone (1985) et le protocole de Montréal (1987, plusieurs fois amendé), qui imposent la réduction programmée de l'utilisation de substances appauvrissant la couche d'ozone (chlorofluorocarbures (C.F.C.) et hydrochlorofluorocarbures (H.C.F.C.)) ;
 - l'accord de Paris sur le climat, résultat de la COP 21 de décembre 2015, qui pose des objectifs en termes de réduction des émissions de gaz à effet de serre ;
 - en matière de protection de la biodiversité et des écosystèmes :
 - la convention de Ramsar relative aux zones humides (1971) ;
 - la convention de Rio sur la diversité biologique (1992) ;
 - en matière de déchets et de pollution des sols et des eaux :
 - la convention de Bâle sur le contrôle des mouvements transfrontaliers de déchets dangereux et sur leur élimination (1989) ;
 - la convention de Stockholm sur les polluants organiques persistants (2001).

⁷ Cons. const., décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 (cons. 35).

⁸ Dans un document de janvier 2005, le ministère des Affaires étrangères identifiait déjà « plus de 500 traités et autres accords internationaux relatifs à l'environnement, dont 300 environ [ayant] un caractère régional », sur la base d'un travail de recensement antérieur fait par le PNUE. Le document lui-même ne recense pas moins de 82 « principaux » accords multilatéraux.

27. De façon plus transversale, et s'agissant cette fois de documents juridiquement non contraignants, il faut également citer les travaux de l'OCDE préconisant la reconnaissance du principe « pollueur-payeur » dès 1972⁹, ainsi que ses rapports pour le G7 et le G20 en faveur d'une réforme fiscale environnementale.¹⁰
28. S'agissant en particulier de la limitation des émissions de gaz à effet de serre, celle-ci peut trouver son origine dans les négociations et engagements internationaux en la matière qui ont progressivement évolué pour passer d'une orientation centrée sur les marchés de quotas d'émission à un contexte plus favorable à la fiscalité environnementale (*cf.* encadré n° 1).

Encadré n° 1 : Du marché à la fiscalité, le droit international des émissions de gaz à effet de serre

Après le protocole de Montréal de 1987 relatif aux substances qui appauvrissent la couche d'ozone, la convention cadre des Nations Unies sur les changements climatiques adoptée du Sommet de la terre à Rio de Janeiro le 9 mai 1992 entreprend de limiter les émissions de dioxyde de carbone et d'autres gaz à effet de serre. Les États parties s'y engagent à mettre en œuvre des programmes nationaux et, le cas échéant, régionaux contenant des mesures visant à atténuer les changements climatiques (*b* du 1 de l'article 4).

Cet accord trouve sa concrétisation dans le protocole de Kyoto, signé le 11 décembre 1997, dans lequel les États parties souscrivent à des engagements chiffrés en termes de réduction des émissions de gaz à effet de serre (- 5 % par rapport au niveau de 1990).

Toutefois, à l'initiative notamment des États-Unis, pour des raisons tant de théorie économique dominante que d'opportunité politique, la méthode privilégiée pour parvenir à cette réduction est orientée vers un marché international des droits d'émission plutôt que vers la fiscalité environnementale. Les mécanismes juridiques nécessaires à sa mise en œuvre sont adoptés lors de la conférence de Marrakech (« COP 7 ») de 2001.

Si le mécanisme mondial prévu à Kyoto n'a jamais vu le jour, l'Union européenne, anticipant d'ailleurs sur l'entrée en vigueur du protocole, a adopté à partir de 2005 un système régional d'échange des droits d'émission.

Les limites de ce système, notamment en termes de forte volatilité et de faiblesse globale du prix de la tonne de carbone, et les difficultés de mise en œuvre d'un mécanisme mondial ont toutefois déplacé la focale lors des négociations subséquentes. Ainsi, l'accord de Paris signé à l'issue de la COP 21 de décembre 2015 souligne l'importance de « *disposer de démarches non fondées sur le marché* », tout en se concentrant sur les contributions nationales (ou régionales) à l'effort de réduction des émissions.

La tarification des émissions de CO₂ passant par la taxation comme alternative à un système de quotas échangeables a, dans le même temps, connu un retour en grâce au niveau international pour sa simplicité de mise en œuvre, avec le développement d'initiatives telles que la *Carbon pricing leadership coalition*, menée par la Banque mondiale, ou l'étude annuelle *Effective Carbon rates* de l'OCDE, qui relève que pour le transport routier, l'agriculture et la pêche, ainsi que pour la consommation d'énergie des ménages et des entreprises, 90 % de l'effort d'internationalisation du prix des émissions repose sur la fiscalité.

⁹ Recommandation du Conseil du 26 mai 1972 sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international.

¹⁰ Rapport « Réforme fiscale environnementale: Progrès et perspectives » du 12 juin 2017 en réponse à une demande de la présidence italienne du G7.

29. En droit national, ces accords se sont traduits par l'adoption d'instruments programmatiques non contraignants juridiquement pour le législateur fiscal, mais qui constituent des guides de l'action publique en matière environnementale. Ces instruments sont nombreux et souvent marqués par un effet d'entonnoir (traité cadre multilatéral > objectifs internationaux > plan européen > stratégie nationale pluriannuelle > déclinaison annuelle et/ou infranationale). Ainsi la Convention de Rio sur la diversité biologique de 1992 a-t-elle donné lieu en 2010 à l'adoption d'un plan stratégique 2011-2020 et aux objectifs d'Aïchi¹¹. Ceux-ci ont été transcrits par l'Union européenne dans une stratégie européenne de la biodiversité pour 2020¹², et par la France dans une stratégie nationale pour la biodiversité (SNB, prévue à l'article L. 110-3 du code de l'environnement), elle-même déclinée à l'échelle régionale (SRB).
30. Plus spécifiquement en matière de réduction des émissions de dioxyde de carbone, l'état du droit national reflète aussi en partie l'enchevêtrement des textes internationaux. La programmation résulte en particulier de la loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte, qui pose, à l'article L. 100-4 du code de l'énergie, des objectifs de réduction des émissions de gaz à effet de serre et de la consommation énergétique à horizon 2030. Ces objectifs se déclinent par période de cinq ans en un plafond national des émissions de gaz à effet de serre dénommé « *budget carbone* » (art. L. 222-1 A du code de l'environnement), fixé par décret, lui-même réparti entre grands secteurs par la « *stratégie nationale bas-carbone* » (art. L. 222-1 B)¹³ et précisé, dans le domaine de la production d'énergie, par la programmation pluriannuelle de l'énergie (art. L. 141-1 du code de l'énergie qui prévoit que la PPE est « *compatible avec [...] le budget carbone [...], ainsi qu'avec la stratégie bas-carbone* »)¹⁴.
31. Ces ambitions se concrétisent, en matière de fiscalité, dans le rapport annexé à la loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022¹⁵, qui manifeste la volonté d'accroître sur cette période la part des recettes publiques reposant sur la fiscalité environnementale, avec une augmentation du produit de la fiscalité énergétique annoncée de 3,7 Md€ à fin 2018. De façon plus générale, l'article L. 100-2 du code de l'environnement prévoit, depuis la loi du 17 août 2015 précitée, le principe d'un « *élargissement progressif de la part carbone (...) dans les taxes intérieures de consommation sur les énergies* » et d'une compensation « *à due concurrence, par un allègement de la fiscalité pesant sur d'autres produits, travaux ou revenus* ».

*

¹¹ Ces objectifs se déclinent en cinq buts stratégiques et 20 objectifs. Ils constituent le nouveau "Plan stratégique pour la diversité biologique 2011-2020" pour la planète, adopté par les Parties à la Convention sur la diversité biologique en octobre 2010 au Japon.

¹² Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions : « La biodiversité, notre assurance-vie et notre capital naturel - stratégie de l'UE à l'horizon 2020 ».

¹³ Décret n° 2015-1491 du 18 novembre 2015 relatif aux budgets carbone nationaux et à la stratégie nationale bas-carbone.

¹⁴ Décret n° 2016-1442 du 27 octobre 2016 relatif à la programmation pluriannuelle de l'énergie.

¹⁵ Loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

32. Certains de ces accords ont également inspiré l'édiction de normes européennes, qui fournissent ainsi une incitation supplémentaire à la mise en œuvre d'une fiscalité écologique comme instrument permettant d'atteindre les objectifs de prévention ou de réduction des atteintes à l'environnement. On peut, par exemple, citer le paquet énergie-climat 2020 qui comprend, outre l'extension du système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, dit « ETS », la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables¹⁶, ainsi que des limites d'émissions de gaz à effet de serre fixées pour chaque État membre¹⁷. Le législateur français a ainsi choisi de respecter les obligations de promotion de l'utilisation de l'énergie d'origine renouvelable par la création d'une taxe incitative, la taxe intérieure relative à l'incorporation de biocarburants¹⁸, ce que la directive 2009/28/CE permettait – sans l'imposer – parmi les régimes d'aides envisageables. En outre, au sein de l'Union européenne, l'existence d'un régime de sanction des manquements aux obligations qui découlent de ces textes – par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après CJUE ou Cour de Luxembourg) ou, sous certaines conditions, par le juge national¹⁹ – constitue un aiguillon supplémentaire à l'action et une justification potentielle pour le déploiement de la fiscalité écologique.
33. Depuis l'Acte unique européen de 1986, le droit primaire de l'Union européenne reconnaît également explicitement le principe « pollueur-payeur » (art. 191 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ci-après TFUE) aux côtés des principes de précaution, de prévention et de correction à la source. Toutefois, ce principe ne peut, là encore, constituer qu'une incitation à la mise en œuvre d'une fiscalité écologique. La CJUE juge en effet qu'il a vocation à inspirer l'action communautaire mais ne saurait être invoqué par les autorités compétentes en matière d'environnement pour imposer, en l'absence de fondement juridique national, des mesures de prévention et de réparation²⁰.

* *

34. Si le paysage juridique constitutionnel et international est riche de principes et d'engagements dont le respect peut servir de justification au déploiement de la fiscalité environnementale, rares sont en revanche les normes qui obligent véritablement à la création de taxes écologiques. Au niveau international, cet état de fait résulte de la réticence encore très forte des États à restreindre leur souveraineté en matière de fiscalité. En témoigne la prévalence des instruments de droit mou (recommandations, rapports, communications) dans ce domaine. Cette réticence reste prégnante même au niveau européen, où la matière fiscale est régie par la règle de vote à l'unanimité (article 113 TFUE), y compris dans le champ de la politique environnementale, en vertu d'une dérogation à la procédure législative ordinaire prévue au a) du 2 de l'article 192 TFUE. L'harmonisation communautaire des accises frappant les produits énergétiques n'en est, dès lors, que plus remarquable.

¹⁶ Directive 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, renégociée fin 2018.

¹⁷ Décision n° 406/2009/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à l'effort à fournir par les États membres pour réduire leurs émissions de gaz à effet de serre afin de respecter les engagements de la Communauté en matière de réduction de ces émissions jusqu'en 2020.

¹⁸ Taxe aujourd'hui prévue à l'article 266 *quindicies* du code des douanes et dont le taux est la différence entre un taux d'incorporation de biocarburants cible et le taux réel d'incorporation dans le produit taxé : le respect du taux cible aboutit donc à une taxe nulle.

¹⁹ Cf. CE, 12 juillet 2017, *Association Les Amis de la Terre France*, n° 394254, T., qui censure un refus de prendre les mesures nécessaires pour respecter les valeurs limites en matière de concentration de polluants dans l'air, la CJUE ayant appelé les juges nationaux à faire respecter « l'obligation de résultat » que constituent ces valeurs (CJUE, 19 novembre 2014, *Client Earth*, aff. C-404/13, § 30-31).

²⁰ CJUE, 4 mars 2015, *Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare e.a. contre Fipa Group Srl e.a.*, aff. C-534/13 (§ 41).

1.2. Seul le droit européen oblige à mettre en œuvre une fiscalité sur les consommations d'énergie, d'ailleurs peu incitative

35. L'Union européenne a fait le choix d'une harmonisation de la fiscalité indirecte sur les produits énergétiques et l'électricité. Les règles européennes fixent donc le régime et les taux minimaux de la fiscalité sur ces produits et limitent la possibilité de prévoir des taxes additionnelles.
36. Il faut toutefois s'interroger, en préambule, sur le caractère véritablement écologique de cette fiscalité, pourtant souvent présentée comme emblématique de la fiscalité « verte » et symbolisée, en France, par la taxe « environnementale » au plus fort rendement, la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE). Ce caractère est d'autant plus sujet à caution que ces taxes sont présentées tantôt comme environnementales pour des soucis politiques d'acceptabilité, tantôt comme de rendement pour des préoccupations contentieuses constitutionnelles.
37. En forçant le trait, affirmer qu'une telle taxe est écologique au seul motif qu'elle a un effet dissuasif sur la consommation de produits énergétiques, donc sur la pollution que celle-ci engendre, reviendrait presque à soutenir, avec un peu d'absurdité, que la taxe sur la valeur ajoutée, qui a un effet dissuasif sur toute consommation et donc nécessairement sur les incidences environnementales qui en résultent, est elle aussi environnementale.
38. Deux éléments paraissent cependant à même de justifier l'étiquette de fiscalité écologique pour les taxes sur la consommation de produits énergétiques en France. Premièrement, l'objet de ces taxes est bien – au moins en partie – la réduction de la pollution engendrée par cette consommation. On peut les estimer mal adaptées à cette fin et critiquer leurs caractéristiques, ou relever qu'elles prennent en compte des préoccupations contradictoires comme la réduction des émissions de dioxyde de carbone et le maintien de la compétitivité des entreprises, mais c'est bien au regard de l'objectif environnemental que l'analyse des taxes et leurs critiques sont alors faites.
39. Deuxièmement, et surtout, ces taxes utilisent la consommation de produits énergétiques comme un moyen d'approcher les émissions de gaz à effet de serre qui en résultent, lesquelles seraient très complexes à frapper directement. Ainsi, bien que la TICPE ne distingue pas entre les usages plus ou moins polluants d'un même carburant, par exemple en fonction de la qualité du moteur qui l'utilise²¹, sa composante carbone varie en revanche en fonction de la quantité de dioxyde de carbone (CO₂) produite par la combustion de chacun des produits considérés. Cette vision centrée sur la consommation justifie aussi que les biocarburants soient en principe taxés – au moins s'agissant de la contribution carbone – au même niveau que les carburants fossiles émettant la même quantité de CO₂ par litre consommé²².
40. Au regard de la définition proposée en introduction, on peut donc inclure de telles taxes dans le champ de la fiscalité écologique et présenter le cadre européen qui impose leur mise en œuvre, bien que le caractère écologique de ce cadre soit encore moins marqué que pour sa traduction nationale.

²¹ Les distinctions entre usages qui existent, principalement sous la forme d'exonérations ou de réductions de la taxe, sont pour l'essentiel sans rapport avec le caractère plus ou moins polluant de l'usage en question (ex. : fioul agricole).

²² C'est aux taxes frappant la production de tels carburants qu'il reviendrait de prendre en compte le caractère plus ou moins vertueux de leur mode de production d'un point de vue environnemental.

1.2.1. Les directives 2008/118/CE et 2003/96/CE imposent des accises harmonisées sur les produits énergétiques, sans véritable caractère incitatif

41. Le régime des accises²³ sur les produits énergétiques et l'électricité est encadré au niveau européen par deux directives.
42. La directive 2008/118/CE²⁴, d'une part, fixe le régime général des accises applicables aux trois grands types de produits qui y sont soumis : produits énergétiques, alcools et tabacs. Elle désigne ainsi le redevable de la taxe et en prévoit l'exigibilité ainsi que les régimes d'exonération ou de suspension des droits.
43. La directive 2003/96/CE²⁵ précise, quant à elle, le régime applicable spécifiquement aux accises sur les produits énergétiques et l'électricité. Elle a pour principal objet de fixer des niveaux minimaux de taxation, tout en laissant aux États membres la faculté de respecter ces *minima* par le cumul de l'ensemble des impôts indirects de leur choix.

*

44. La combinaison de ces directives induit des contraintes particulières pour le législateur national chargé de les transposer en créant des accises sur les produits énergétiques. Outre le respect de leur régime général et des taux minimaux qu'elles fixent, les normes européennes encadrent en effet la marge de manœuvre des États membres en matière d'exonérations.
45. D'une part, elles interdisent la taxation de consommations qui sont, en vertu des textes européens, exonérées. Ainsi la CJUE a-t-elle jugé, sur le fondement des directives antérieures²⁶, que méconnaissait le droit de l'Union une taxe de protection de l'environnement frappant les vols commerciaux calculée en fonction de données relatives à la consommation de carburant et aux émissions d'hydrocarbures et de monoxyde d'azote²⁷. La Cour estime en effet qu'une telle taxe nationale, qui frappe la consommation de carburant lui-même dès lors qu'il existe un lien direct et indissociable entre la consommation de carburant et les substances polluantes émises lors de cette consommation, est incompatible avec le régime de l'accise harmonisée, parce que celui-ci exonère la consommation de carburant destiné à la navigation aérienne commerciale.
46. D'autre part, et par réciproque, le cadre européen applicable aux accises interdit au législateur national d'exonérer de la taxe la consommation de produits lorsque cette exonération n'est pas imposée ou permise au niveau communautaire. Les articles 14 et 15 de l'actuelle directive 2003/96/CE prévoient ainsi une série d'exonérations et de réductions obligatoires ou possibles en fonction des qualités environnementales du produit concerné (ex. : électricité d'origine solaire) ou des caractéristiques du consommateur (ex. : ménages, agriculture). En revanche, si la directive prévoit la possibilité de différencier les taux de taxation en fonction de la qualité du produit (art. 5), elle ne permet pas de distinguer selon le caractère plus ou moins polluant de l'usage, sauf pour les exonérations ou réductions précitées, en vertu du principe de l'unicité du taux de taxation appliqué à un produit donné.

²³ Au sens du droit européen, l'accise peut être définie comme un impôt indirect frappant la consommation des produits mentionnés à l'article 1^{er} de la directive 2008/118/CE (produits énergétiques et électricité, alcool et boissons alcoolisées, tabacs manufacturés).

²⁴ Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE.

²⁵ Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

²⁶ Directives 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 et 92/81/CEE du 19 octobre 1992.

²⁷ CJCE, 10 juin 1999, *Braathens Sverige AB*, aff. C-346/97.

47. Sous ces réserves, les États membres demeurent libres de respecter les niveaux minimaux de taxation communautaires – d’ailleurs relativement faibles – par la mise en œuvre d’une ou plusieurs taxes indirectes cumulant leurs effets, y compris sous une forme incitative. La France a ainsi choisi d’intégrer la contribution carbone à la TICPE qui transpose, pour les produits pétroliers, les directives sur les accises.

* * *

48. Si les directives sur les accises laissent aux États membres une relative marge de manœuvre sur les modalités de mise en œuvre de la taxe, en ouvrant notamment vers le haut les niveaux de taxation, elles restreignent en revanche fortement la possibilité de créer une taxation additionnelle sur les mêmes produits ne respectant pas le régime des accises. En outre, le mécanisme européen d’échange de quotas ETS impose des limites supplémentaires afin de ne pas compromettre son efficacité.

1.2.2. Le droit européen limite la possibilité de mettre en œuvre une taxation additionnelle sur les produits soumis au régime des accises

49. Le 2 de l’article 1^{er} de la directive 2008/118/CE prévoit la possibilité, pour les États membres, de prélever des taxes indirectes supplémentaires autres que les accises communautaires sur les produits soumis à ces dernières. Cette faculté est cependant encadrée par deux conditions cumulatives²⁸.

50. D’une part, les taxes supplémentaires doivent respecter les règles de taxation communautaires applicables à l’accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d’imposition, le calcul, l’exigibilité et le contrôle de l’impôt. La CJUE a cependant précisé que cette exigence s’appréciait au regard de l’économie générale des règles applicables à l’une ou l’autre de ces impositions, sans que tout le régime doive être respecté scrupuleusement²⁹.

51. D’autre part, et de façon plus contraignante, la taxe supplémentaire doit, aux termes de la directive, poursuivre une « *finalité spécifique* ». Cette notion fait l’objet d’une jurisprudence subtile de la Cour de justice de l’Union européenne. Si l’on se risque à résumer cette jurisprudence, la taxe supplémentaire doit, pour respecter le cadre prévu par la directive, remplir deux conditions.

52. La première est de poursuivre une finalité spécifique plutôt qu’une finalité purement budgétaire, ce qui implique que la taxe ne serve pas à financer de simples besoins normalement pris en charge par le budget de l’État membre. Contrairement à des finalités telles que la cohésion sociale ou territoriale, une finalité environnementale est susceptible de remplir ce critère³⁰.

53. La seconde condition est que la taxe puisse effectivement être regardée comme contribuant à atteindre cette finalité. La jurisprudence identifie deux manières d’y parvenir. La taxe peut ainsi :

- soit faire l’objet d’une affectation prédéterminée de son produit à la finalité en cause. La Cour exige alors un double lien : le produit de la taxe doit être directement affecté à des dépenses et ces dépenses elles-mêmes doivent être directement utiles à la finalité spécifique invoquée ;

²⁸ CJCE, 9 mars 2000, *Evangelischer Krankenhausverein Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH*, aff. C-437/97 (§ 33).

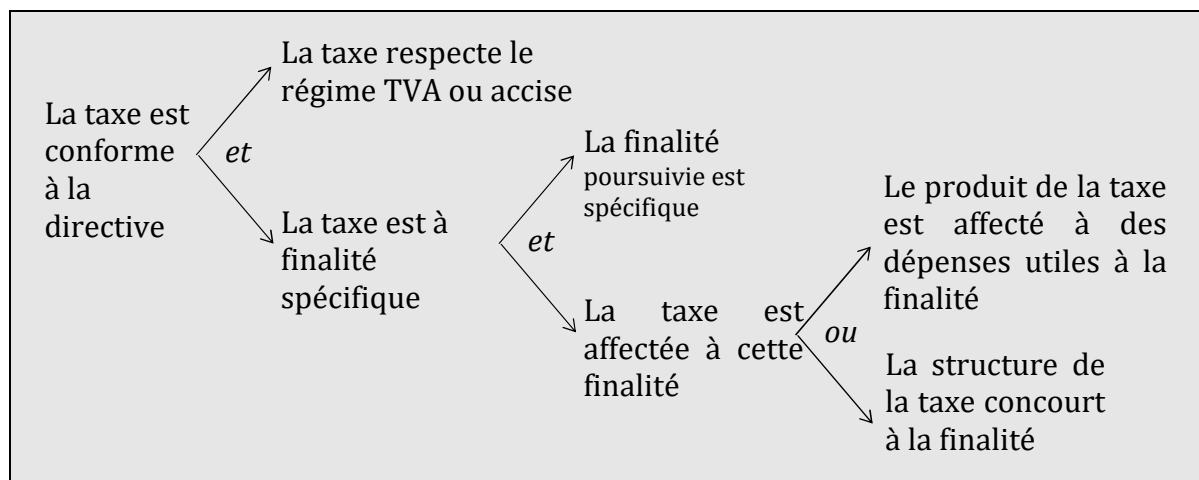
²⁹ CJCE, 24 fév. 2000, *Commission c/ France*, aff. C-434/97 (§ 27).

³⁰ CJUE, 25 juillet 2018, *Messer France SAS*, aff. C-103/17 (§ 37 à 46).

- soit être conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle influence le comportement des contribuables dans un sens permettant la réalisation de la finalité spécifique invoquée, par exemple en taxant fortement les produits considérés afin de décourager leur consommation³¹ (cf. encadré n° 2).

54. Dans ce domaine très spécifique, et contrairement aux recommandations générales développées plus loin, l'affectation du produit de la taxe peut donc être un critère de sa conformité au cadre juridique applicable.

Encadré n° 2 : Le respect des critères prévus par la directive 2008/118/CE pour la création d'une taxe indirecte supplémentaire



55. La CJUE se montre particulièrement rigoureuse sur l'appréciation du respect de ces critères puisque, comme le relevait l'avocat général M. Campos Sanchez-Bordona dans ses conclusions sur l'affaire examinant la conventionnalité de l'ancienne contribution au service public de l'électricité (CSPE)³², la CJUE n'avait jusqu'alors jamais reconnu une finalité spécifique aux impositions qu'elle avait dû examiner³³. La part de la CSPE affectée au paiement des surcoûts résultant de l'obligation d'achat de l'électricité produite à partir de sources d'énergie renouvelables et par cogénération représente donc une exception notable, la CJUE ayant accepté d'y voir une finalité spécifique. La Cour a, en revanche, censuré la CSPE en tant qu'elle finançait des finalités de cohésion territoriale et sociale du réseau d'électricité ainsi que les coûts inhérents au fonctionnement administratif du médiateur national de l'énergie et de la Caisse des dépôts et consignations pour la gestion de la taxe. La CJUE a en effet relevé que l'affectation du produit de la taxe à une entité gestionnaire particulière (un compte de la Caisse des dépôts et consignations) et la détermination de son montant par référence aux dépenses à couvrir ne permettaient pas, à elles seules, de valider la totalité du dispositif, dès lors que sur les trois actions financées, les deux dernières sont qualifiées de « dépenses à caractère général » susceptibles d'être financées par le produit de taxes de toute nature et ne correspondent donc pas à une finalité spécifique.

³¹ CJUE, 5 mars 2015, *Statoil Fuel & Retail*, aff. C-553/13 (§ 42).

³² La CSPE originelle (loi n° 2003-8 du 3 janvier 2003) ayant été supprimée en 2015 et fusionnée avec la TIFCE, rebaptisée CSPE.

³³ § 74 des conclusions sur l'affaire *Messer France SAS* précitée.

56. Cet arrêt illustre les risques juridiques qui entourent la création – ou le maintien – d’une taxe indirecte sur la consommation de produits énergétiques hors de l’accise harmonisée. La jurisprudence de la Cour de Luxembourg invite ainsi à la prudence lors de l’instauration d’une taxe nouvelle ainsi qu’au passage en revue des taxes existantes sur les produits énergétiques, les alcools et les tabacs, susceptibles de méconnaître ce cadre.

*

57. Bien qu’il ne s’agisse pas à proprement parler de taxes sur les produits énergétiques, on peut également mentionner ici l’interaction entre le système européen de quotas d’émission de gaz à effet de serre prévu par la directive 2003/87/CE³⁴ et la fiscalité écologique.
58. Cette interaction est, pour l’heure, faible. En 2011, dans sa proposition de révision de la directive de 2003/96/CE,³⁵ la Commission européenne relevait le caractère faiblement environnemental du cadre européen sur les accises énergétiques, le régime harmonisé actuel n’étant guère conçu pour encourager la consommation de produits moins émetteurs de dioxyde de carbone au-delà d’une simple désincitation à la consommation d’énergie. En proposant de modifier la directive pour une meilleure prise en compte de cet aspect environnemental, la Commission soulignait la nécessité qu’il y aurait à prévoir une mise en cohérence du dispositif fiscal rénové avec le système d’échanges de quotas, le cadre actuel traitant également les consommations d’énergie, que la limitation des émissions de CO₂ soit par ailleurs assurée ou non par le système ETS (*cf.* encadré n° 3).

Encadré n° 3 : L’impossible verdissement de la directive 2003/96/CE

Les premières tentatives d’harmonisation de la fiscalité indirecte sur les produits énergétiques remontent à 1987, avec une proposition de directive de rapprochement des taux des taxes sur les huiles minérales³⁶. Profondément remaniée, cette proposition devint la directive 92/82/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taux d’accises sur les huiles minérales. La structure des accises fut, quant à elle, encadrée par la directive 92/81/CEE du même jour concernant l’harmonisation des structures des droits d’accises sur les huiles minérales.

La réorientation de la politique fiscale de l’Union européenne au début des années 2000 vers de nouveaux objectifs, au nombre desquels la protection de l’environnement, a conduit le législateur européen à opter pour une approche plus globale *via* la taxation de l’ensemble des produits énergétiques. Celle-ci s’est concrétisée dans la directive 2003/96/CE, qui reste cependant encore très inspirée par l’objectif premier de bon fonctionnement du marché intérieur.

En 2011, la Commission européenne a entrepris de réviser cette directive dans le sens d’une meilleure prise en compte des objectifs environnementaux. Outre la coordination avec le système de quotas, évoquée plus haut, il s’agissait, en particulier, d’améliorer la cohérence dans le traitement des sources d’énergie fossiles et de l’électricité, d’accroître la lisibilité du « signal de prix » donné par l’accise et de mieux prendre en compte l’énergie de sources renouvelables. L’article 1^{er} du projet prévoyait notamment l’instauration d’une distinction entre taxation liée au CO₂ et taxation générale de la consommation d’énergie.

³⁴ Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d’échange de quotas d’émission de gaz à effet de serre dans la Communauté.

³⁵ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l’électricité – COM(2011) 169.

³⁶ Proposition de directive de la commission des Communautés européennes du 4 août 1987 (COM (87) 327 final).

Soutenue par le Comité économique et social européen³⁷, la proposition de la Commission a rencontré l'hostilité du Parlement européen en tant qu'elle prévoyait la suppression de la taxation préférentielle applicable au gazole³⁸. Les négociations au sein du Conseil de l'Union ont en outre échoué, la règle de l'unanimité en matière fiscale ne permettant pas l'émergence d'un consensus. L'Allemagne, le Royaume-Uni, la Pologne, les Pays-Bas et le Luxembourg ont marqué leur hostilité à la restructuration de la taxe en deux composantes. La France y était, en revanche, favorable mais souhaitait des délais pour la convergence gazole-essence ainsi qu'un aménagement du régime des biocarburants.

Devant ces blocages, la Commission a retiré sa proposition en 2015.

La directive 2003/96/CE demeure donc en vigueur sans modification.

59. Pour l'heure, à défaut de révision de la directive de 2003, c'est donc au seul législateur national qu'il revient d'assurer la conciliation entre fiscalité énergétique et système ETS lorsqu'il l'estime nécessaire, en particulier lorsqu'il a intégré à son accise des paramètres relatifs aux émissions de dioxyde de carbone. Il peut le faire notamment sur le fondement du 1 de l'article 17 de la directive de 2003, qui autorise des réductions fiscales pour les « *entreprises grandes consommatrices d'énergie* », susceptibles d'être couvertes par le système des quotas.
60. Au niveau européen, la principale interaction entre les deux instruments demeure l'encadrement de la fiscalité sur les quotas d'émission eux-mêmes. Une telle taxation, par exemple de façon indirecte par la taxation des bénéficiaires exceptionnels qui résultent de l'allocation gratuite des quotas, n'est pas contraire par principe au droit européen³⁹. Elle le devient cependant lorsqu'elle atteint un niveau qui porte atteinte au caractère incitatif du système. La CJUE estime ainsi qu'une taxe grevant à hauteur de 80 % la valeur des quotas d'émission de gaz à effet de serre attribués à titre gratuit qui n'ont pas été utilisés ou qui ont été vendus supprime la quasi-totalité de la valeur économique des quotas d'émission et réduit ainsi à néant les mécanismes incitatifs sur lesquels repose le système ETS, qu'elle méconnaît donc⁴⁰.

* *

61. Pour conclure cette première partie, on peut souligner que le législateur demeure pour l'essentiel libre de « verdir » ou non sa fiscalité. Un tel mouvement peut certes être regardé comme un moyen de respecter des principes constitutionnels et des engagements internationaux en faveur de la protection de l'environnement, mais il n'est juridiquement pas nécessaire à cette fin. Même le droit européen, qui oblige pourtant à imposer la consommation de produits énergétiques à des taux minimums, n'impose pas véritablement la mise en œuvre d'une fiscalité incitative, qu'il n'interdit en revanche nullement.
62. Si le législateur français conserve donc, pour l'essentiel, l'initiative de la création d'une taxe environnementale, de telles mesures font en revanche l'objet d'un encadrement *supra*-législatif contraignant, que l'on peut qualifier de propre à garantir la cohérence économique du dispositif en évitant les distorsions néfastes au caractère incitatif de la taxe.

*
* *

³⁷ Avis du Comité économique et social européen du 27 octobre 2011 sur la « Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ».

³⁸ Résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 sur la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

³⁹ CJUE, 17 octobre 2013, *Iberdrola e.a.*, aff. C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11, et C-640/11.

⁴⁰ CJUE, 12 avril 2008, *PPC Power a.s.*, aff. C-302/17.

2. Outre les principes classiques du droit fiscal, la fiscalité environnementale doit respecter un cadre juridique spécifique qui favorise sa cohérence

63. Comme toute imposition, une taxe environnementale doit d'abord respecter les principes classiques du droit budgétaire et fiscal (2.1.). Elle ne peut ainsi méconnaître le principe d'égalité qui comporte, en matière de fiscalité comportementale, des exigences particulières (2.2.). Enfin, sa structure ne peut porter atteinte de façon discriminatoire au bon fonctionnement du marché européen ou des échanges internationaux (2.3.).

2.1. Les principes classiques du droit budgétaire et fiscal ne font pas obstacle à la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale incitative

64. La compétence du législateur en matière fiscale s'impose aussi à la fiscalité environnementale, de même que les principes découlant de l'exigence de sécurité juridique, qui revêtent une importance particulière.

2.1.1. Le principe de légalité impose que la fiscalité environnementale soit mise en œuvre par la loi, à la différence d'une redevance, moins adaptée

65. L'article 34 de la Constitution dispose que : « *La loi fixe les règles concernant : / (...) / - l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; (...)* ».
66. Ses conséquences sont bien connues du législateur fiscal, notamment s'agissant de la détermination par la loi de l'assiette de la taxe et de la fixation, sinon de son taux, du moins de l'encadrement de celui-ci. Elles n'appellent donc pas de longs développements, d'autant que la fiscalité environnementale ne connaît pas ici de règles particulières, si ce n'est, sans doute, le bénéfice d'une jurisprudence constitutionnelle plus accommodante pour certaines impositions à caractère très technique. Celle-ci admet que le législateur délègue au pouvoir réglementaire le soin de fixer certains critères de l'assiette, tels que la détermination, pour la taxe générale sur les activités polluantes, du coefficient multiplicateur tenant compte des risques qu'une activité industrielle fait peser sur l'environnement⁴¹.
67. On peut également rappeler que cette exigence d'une définition des caractéristiques de la taxe par le législateur la distingue de la redevance – notamment pour service rendu –, dont la création relève de la compétence du pouvoir réglementaire, même si l'article 4 de la LOLF⁴² impose, s'agissant des redevances perçues au profit de l'État, une ratification par la plus prochaine loi de finances des décrets les instituant.
68. Or, selon une jurisprudence établie de longue date, la redevance « *doit trouver sa contrepartie directe dans les prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage* »⁴³. Le mode de calcul de la redevance doit donc garantir la proportionnalité entre le montant perçu et le coût du service rendu.

⁴¹ Cons. const., décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999 (cons. 19).

⁴² Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

⁴³ CE Ass., 21 novembre 1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, Rec. p. 572.

69. Le juge administratif a certes admis plusieurs aménagements de ce principe. Premièrement, le montant de la redevance peut être fixé en fonction de critères permettant d'approcher la valeur sur laquelle devrait s'appuyer le calcul de la redevance,⁴⁴ lorsque cette valeur est elle-même difficilement mesurable. Ainsi, lorsque l'absence de compteurs rend impossible l'évaluation des rejets d'eau sale à traiter par le service d'assainissement, le calcul du montant de la redevance peut légalement reposer sur une évaluation forfaitaire pour chaque catégorie d'usager⁴⁵. Deuxièmement, la redevance peut inclure une partie fixe – parfois appelée « binômée » – destinée à couvrir les charges fixes du service, tels que l'investissement ou le raccordement au réseau⁴⁶. Enfin, le Conseil d'État a admis que le montant de la redevance puisse tenir compte non pas seulement du coût du service rendu mais également de la valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire⁴⁷, et le Conseil constitutionnel a permis la fixation de tarifs différents entre usages, lorsque cette modulation est commandée par une considération d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service et de l'ouvrage, telle que la réduction des atteintes à l'environnement⁴⁸.
70. Le principe sous-jacent à la création d'une redevance n'en demeure pas moins la rétribution d'un service rendu par la collectivité. Ce principe interdit donc, par exemple, la perception de « redevances » par un aéroport pour le financement des travaux d'atténuation du bruit réalisés par les riverains (insonorisation des logements, changement d'affectation des immeubles), qui, bien qu'elles contribuent à faire supporter aux compagnies aériennes le coût des nuisances sonores qu'elles engendrent, ne sont la contrepartie d'aucun service rendu aux transporteurs et constituent donc des impositions qui ne peuvent être instaurées par voie réglementaire⁴⁹. C'est donc à l'aune de l'existence d'un service rendu que le juge qualifiera un prélèvement de redevance ou d'imposition, nonobstant l'étiquette choisie par le texte l'ayant instituée. Ainsi peut-on avancer que la « redevance » (en anglais, *charge*) suédoise sur les émissions de dioxyde d'azote, souvent citée comme exemple de la fiscalité écologique et qui ne finance aucun service, étant intégralement redistribuée aux assujettis, est bien davantage une imposition – certains documents en anglais retenant d'ailleurs le qualificatif plus approprié de *tax*.

*

71. Dès lors, le choix d'une redevance ne paraît guère adapté à la mise en place d'une « taxation » incitative, pour les deux raisons qui suivent et dont la seconde peut être regardée comme la conséquence de la première.

⁴⁴ Critères parfois qualifiés de *proxys*.

⁴⁵ CE, 23 novembre 1992, *Syndicat d'assainissement de la Haute-Vallée d'Aure*, n° 76939, Rec.

⁴⁶ Par ex., CE, 27 juillet 2016, *Société d'exploitation de la maison de retraite d'Agosta Plage*, n° 383501, T.

⁴⁷ CE Ass., 16 juillet 2007, *Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital et Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique*, n°s 293229, 293254, Rec.

⁴⁸ Cons. const., décision n° 2005-513 DC du 14 avril 2005 (cons. 16).

⁴⁹ CE, 13 novembre 1987, *Syndicat national des transporteurs aériens*, n°s 57652, 57653, Rec.

72. D'une part, d'un point de vue économique, une taxe environnementale a pour objet de faire supporter à un acteur le coût qu'occasionnent, pour la société, les dégradations de l'environnement engendrées par son comportement. En termes économiques, il s'agit d'« internaliser les externalités ». Le choix de recourir à une taxe (par exemple : le rejet d'un kilogramme de déchets solides dans la nature est taxé 1€) plutôt qu'à la réglementation (par exemple : chaque acteur ne peut rejeter annuellement dans la nature plus de 100 kg de déchets) permet une répartition de l'effort entre opérateurs plus efficace pour parvenir à un même niveau global d'incidences environnementales jugé acceptable par la société. Ainsi, les opérateurs pour lesquels il sera moins coûteux de ne pas rejeter 1 kg de déchets plutôt que de payer la taxe le feront, tandis que les autres paieront la taxe et rejetteront des déchets, alors qu'imposer une limite – forfaitaire ou proportionnelle – de rejet par acteur par la voie de la réglementation impliquerait de connaître parfaitement la répartition des coûts entre acteurs pour parvenir au même résultat. Lorsque la taxe est retenue, la théorie économique enseigne qu'il faut alors fixer le taux de la taxe au coût, pour la société, d'une unité de pollution supplémentaire de façon à équilibrer le coût supporté par l'acteur privé et par la collectivité.
73. En revanche, comme indiqué ci-dessus, l'objet d'une redevance n'est pas d'internaliser les externalités mais de rétribuer un service rendu. Dans l'exemple des déchets, c'est en amont de la taxe qu'intervient la redevance : la collectivité offre aux opérateurs la possibilité de prendre en charge leurs déchets, donc de ne pas les rejeter dans la nature. Pour ne pas payer la taxe, les opérateurs économiques ont ainsi le choix entre ne pas produire de déchets du tout, se charger eux-mêmes de leur destruction ou utiliser le service public de traitement des déchets. Il est donc envisageable de combiner une taxe avec une redevance. Augmenter le prix de la redevance aura pour seule conséquence de rendre plus attractives les autres options : ne pas produire de déchets, les traiter de façon privée ou les rejeter dans la nature en payant la taxe. Pour en revenir à la définition de la fiscalité environnementale proposée en introduction, une telle redevance est donc doublement hors du champ : il s'agit d'une redevance (et non d'une taxe) et elle porte sur un comportement favorable à l'environnement (ne pas rejeter de déchets dans la nature) plutôt que défavorable.
74. L'exemple des déchets, choisi car il correspond à la redevance « environnementale » la plus connue – la REOM⁵⁰ – est en réalité trompeur, car il est interdit de rejeter des déchets dans la nature. Le niveau de pollution acceptable est donc déjà fixé par la réglementation, plutôt que par une taxe, et il est nul. Seule demeure alors la redevance, qui peut avoir un effet incitatif dans la mesure où les opérateurs économiques n'ont guère le choix qu'entre ne pas produire de déchets et les faire prendre en charge par le service public de collecte – et, dans des cas plus rares, les traiter de façon privée. En outre, même dans cette perspective, la mise en place d'une tarification incitative, reposant sur la masse des déchets effectivement collectée pour chaque ménage plutôt que sur une estimation au regard de la taille du foyer, peut être regardée comme une simple application du principe classique de la tarification la plus proche possible du coût du service public rendu.
75. Pour prendre un exemple plus approprié, remplacer ci-dessus les kilogrammes de déchets par les tonnes de CO₂ rejetées dans l'atmosphère permet de comprendre comment fonctionnerait une combinaison entre taxe et redevance : une taxe à la tonne de CO₂ émise – ou le système de quotas ETS – se chargerait de fixer le prix que doit payer un opérateur pour rejeter du CO₂ dans l'atmosphère ; la collectivité pourrait par ailleurs proposer un service public de capture du CO₂, financé par une redevance et offrant aux acteurs une solution pour ne pas rejeter de CO₂.
76. D'autre part, et en conséquence, même dans un cas comme celui des déchets, il n'est nullement évident que le montant de la redevance permette de parvenir à l'optimum économique pour l'ensemble des acteurs. Puisque ce montant est dicté par le coût du service public facturé à l'opérateur qui en bénéficie, il ne peut, *a contrario*, être fixé à hauteur des dommages subis par la société : la coïncidence des deux tiendrait donc davantage du hasard que du possible calcul du bon montant.

⁵⁰ Redevance d'enlèvement des ordures ménagères, prévue à l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales.

* *

77. Si le principe de légalité de la taxe s'applique à la fiscalité environnementale comme à toute fiscalité, les exigences de sécurité juridique sont susceptibles de jouer dans un sens légèrement différent de ce qu'elles sont pour une imposition normale.

2.1.2. La sécurité juridique favorise l'évolution des comportements recherchée par la fiscalité environnementale

78. De fait, les exigences de sécurité juridique jouissent, en matière fiscale, d'accommodements particuliers qui risquent de ne pas jouer en faveur de la fiscalité environnementale. On peut, pour cela, reprendre la distinction entre les deux facettes de ce concept : « savoir » (intelligibilité de la norme) et « prévoir » (stabilité).⁵¹
79. S'agissant de la facette « savoir », la fiscalité ne fait pas exception à la règle selon laquelle la loi doit respecter l'objectif à valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité. Le Conseil constitutionnel censure ainsi les dispositions fiscales excessivement complexes, à plus forte raison lorsqu'elles impliquent, de la part des contribuables, d'opérer des arbitrages, et conditionnent la charge finale de l'impôt aux choix éclairés de l'intéressé⁵².
80. L'objectif d'intelligibilité de la loi est susceptible d'agir de la même manière pour la fiscalité environnementale : cette dernière ayant vocation à guider les comportements, il est d'autant plus nécessaire qu'elle soit compréhensible par les acteurs qu'elle frappe.
81. Pour autant, l'adaptation fine de la taxe aux catégories de contribuables ou aux types de comportements ou de dommages environnementaux qu'elle cible, et la nature parfois technique des calculs qu'elle implique ou des dispositifs auxquels elle est susceptible de se référer peuvent rendre complexe le régime d'une taxe écologique. Au point de vue constitutionnel, c'est alors au regard des « motifs d'intérêt général suffisant »⁵³ que s'appréciera cette complexité, notamment lorsqu'elle est nécessaire à la bonne adaptation de la taxe à l'objectif poursuivi.

*

82. S'agissant de la facette « prévoir », la sécurité juridique est assez permissive pour la fiscalité à finalité budgétaire.

⁵¹ Sur ces deux facettes et, plus généralement, le concept de sécurité juridique, cf. J.-M. Sauvé, 2014.

⁵² Cons. const., décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005 (cons. 79).

⁵³ Même décision, cons. 80

83. D'une part, le principe de non-rétroactivité des lois n'ayant valeur constitutionnelle qu'en matière pénale, le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives (« grande rétroactivité »). Il ne peut cependant le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles⁵⁴. Éviter que la publicité donnée à un projet de loi par son dépôt sur le bureau de l'Assemblée nationale n'entraîne, avant l'entrée en vigueur de la loi, des effets contraires à l'objectif poursuivi par l'adoption de comportements d'optimisation constitue un tel motif d'intérêt général⁵⁵.
84. D'autre part, le législateur fiscal peut également utiliser à son profit la « petite rétroactivité » en modifiant avant la fin de l'année les règles applicables à l'exercice qui se clôt au 31 décembre. Sans revenir sur ses fondements juridiques, on peut rappeler que cette rétroactivité est généralement justifiée par la nécessaire adaptation du droit aux circonstances, mais aussi par l'objectif de limiter les effets d'aubaine ou l'évasion fiscale en empêchant les acteurs économiques de modifier leur comportement pour échapper à la taxe.
85. Enfin, lorsque ne sont en cause ni la « petite » ni la « grande » rétroactivité, il est loisible au législateur de modifier pour l'avenir un dispositif fiscal existant. Là encore, il ne peut, cependant, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises, ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations⁵⁶.
86. Le juge constitutionnel n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur l'application de ces principes à la fiscalité environnementale. Toutefois, au regard de l'objet de celle-ci, il semblerait logique que le principe de sécurité juridique soit entendu de façon plus exigeante. En effet, alors que la permissivité du principe en fiscalité classique s'explique par la volonté de faire échec à une modification – indésirable – du comportement des contribuables, l'effet recherché par la fiscalité environnementale est inverse : il s'agit d'encourager une évolution – désirable – du comportement.
87. Dès lors, la prévisibilité de la loi fiscale apparaît d'autant plus nécessaire que les changements attendus des acteurs économiques sont lourds, par exemple en termes d'investissements (changement de véhicule, remplacement des outils de production, etc.). Si l'adaptation des dispositifs fiscaux aux retours d'expérience sur leurs conséquences est bien entendu nécessaire, permettre aux acteurs de former des anticipations rationnelles en exposant les règles applicables pour les années à venir est bénéfique *ex ante*, comme l'est l'absence de modification de ces règles *ex post*, leur remise en cause nuisant à la crédibilité – donc à l'efficacité – du système pour l'avenir et pouvant nourrir le ressentiment.

⁵⁴ Cons. const., décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998 (cons. 5).

⁵⁵ Cons. const., décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 (cons. 19).

⁵⁶ Cons. const., décision n° 2014-435 QPC du 5 décembre 2014 (cons. 5).

88. Une telle modification peut d'ailleurs rendre la loi inconstitutionnelle au regard de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales lorsqu'elle porte atteinte aux espérances légitimes qu'un contribuable avait pu former d'après un dispositif fiscal annoncé pour plusieurs années⁵⁷. Pour l'heure, la jurisprudence fiscale reste cependant assez prudente en la matière. L'examen des décisions ayant censuré une modification du régime fiscal sur le fondement de l'atteinte aux espérances légitimes⁵⁸ montre que le juge ne donne guère raison au requérant que dans la triple conjonction d'un dispositif à caractère incitatif, d'une durée préfixée – par la loi ou par des décisions administratives telles que des accords ou agréments la mettant en œuvre – et d'une irréversibilité du comportement adopté par les contribuables – caractérisée en particulier par une modification rétroactive du dispositif⁵⁹.
89. Le législateur sait ainsi prendre en compte le besoin de prévisibilité qui découle de la fiscalité environnementale, notamment lorsqu'il adopte des dispositions prévisionnelles sur l'évolution du taux d'une taxe. L'article 265 du code des douanes, qui indiquait, avant sa modification par la loi de finances pour 2019,⁶⁰ les tarifs de la TICPE sur la durée de la mandature (2018 à 2022) en était un exemple.

* *

90. Enfin, au-delà des principes classiques du droit fiscal qui encadrent la conception de la taxe elle-même, il convient d'examiner les incidences du principe d'universalité budgétaire qui s'oppose, non sans dérogation possible, à une affectation spécifique des produits de la fiscalité environnementale.

2.1.3. L'affectation des recettes de la fiscalité environnementale peut déroger au principe d'universalité budgétaire

91. La non-affectation des recettes aux dépenses est un principe classique du droit budgétaire, aujourd'hui repris à l'article 6 de la LOLF. Cet article dispose en effet que, pour l'État : « (...) *L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général. (...)* ».
92. Ces dispositions, qui s'imposent au législateur budgétaire et fiscal, interdisent donc, en théorie, que les recettes d'une taxe environnementale soient directement affectées à des dépenses de protection de l'environnement. Par suite, ces taxes ne sont pas plus ou moins écologiques selon qu'elles sont ou non affectées au financement de telles dépenses, et il n'y a, d'un point de vue juridique, rien que de très normal à ce qu'elles abondent, au contraire, le budget général de l'État.

*

⁵⁷ CE Plén., 9 mai 2012, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ Société EPI*, n° 308996, Rec.

⁵⁸ Outre la décision *Société EPI* précitée, voir également CE Plén., 25 octobre 2017, *Société Vivendi*, n° 403320, Rec.

⁵⁹ Sur cette analyse, voir les conclusions du rapporteur public V. Daumas sous CE, 6 juin 2018, *Société Dekra France*, n° 414482, T.

⁶⁰ Art. 64 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

93. Si l'on estime cependant qu'une telle affectation est susceptible d'améliorer l'acceptabilité des taxes environnementales, le principe d'universalité budgétaire connaît des tempéraments qui permettent de la prévoir.
94. D'une part, la LOLF elle-même prévoit des dérogations au principe sous la forme des fonds de concours, budgets annexes et comptes spéciaux (art. 16). S'agissant de l'affectation de produits d'impositions, ce sont les comptes d'affectation spéciale qui permettent de retracer « *des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées* » (art. 21). Ainsi le compte d'affectation spéciale « Transition énergétique » a-t-il été créé en 2015⁶¹ pour financer la compensation des charges supportées par les fournisseurs d'électricité pour le rachat de l'électricité produite par des sources renouvelables au-dessus du tarif du marché. En recettes, ce compte s'est initialement vu affecter le produit de la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité et est aujourd'hui essentiellement alimenté par la TICPE et la taxe intérieure sur les houilles, les lignites et les cokes (TICC). De même, le compte d'affectation spéciale « Aide à l'acquisition de véhicules propres », qui finance les aides à l'achat de véhicules propres et au retrait de véhicules polluants⁶², est alimenté en recettes par le produit du malus frappant la première immatriculation de véhicules en fonction de leurs émissions de dioxyde de carbone⁶³.
95. D'autre part, le droit budgétaire n'interdit pas l'affectation de recettes à d'autres personnes que l'Etat, pourvu qu'il s'agisse de financer des missions de service public⁶⁴. Le produit d'une taxe peut donc être affecté à un opérateur agissant dans le domaine de l'environnement, voire, au sein de cet opérateur, réservé au financement de certaines dépenses. Les « redevances » perçues par les agences de l'eau en sont un exemple. On peut, à ce titre, rappeler que le législateur s'est doté d'une doctrine relative à l'affectation de taxes⁶⁵, qui inclut notamment des conditions à respecter pour l'institution ou le maintien d'une telle affectation et l'exigence d'un mécanisme de plafonnement.

* *

96. Si les principes classiques du droit fiscal et budgétaire encadrent la fiscalité environnementale sans règle spécifique, quoiqu'avec une importance peut-être particulière s'agissant de la sécurité juridique, il n'en va pas de même du principe d'égalité. Les exigences qui découlent de ce dernier sont en effet différentes dans le cas d'une fiscalité comportementale comme la fiscalité écologique.

2.2. Le principe d'égalité applicable à la fiscalité comportementale, reflet du principe « pollueur-payeur », impose la cohérence de la fiscalité écologique

97. Le principe d'égalité applicable à la fiscalité comportementale comporte en effet des exigences de cohérence renforcées qui limitent les possibilités d'exonération non justifiées au regard de l'objectif écologique.

⁶¹ Art. 5 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

⁶² Programmes budgétaires 791 et 792, pour un total de 610 M€ en loi de finances pour 2019

⁶³ Art. 1011 *bis* du code général des impôts.

⁶⁴ Art. 2 de la LOLF.

⁶⁵ Art. 18 de la loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022. Voir également le rapport annexé à cette loi (p. 38) et le rapport du CPO de 2018 (pp. 33 à 36)

2.2.1. Du principe d'égalité découlent, pour la fiscalité comportementale, des contraintes particulières

98. L'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, spécifique aux charges publiques, dispose que : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.* » L'article 6 prévoit, quant à lui, que la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* ».
99. Les commentateurs se divisent, dans l'interprétation de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, sur l'articulation et les éventuelles imbrications entre les principes d'égalité devant l'impôt, d'égalité devant les charges publiques et d'égalité devant la loi fiscale, qui découlent de ces deux articles. Quelle que soit l'approche retenue, les exigences constitutionnelles qui en résultent pour la fiscalité ne varient cependant guère, d'autant que le juge mobilise le plus souvent ces articles de manière combinée⁶⁶. Elles diffèrent, en revanche, selon l'objectif que se fixe le législateur fiscal. Pour une taxe de rendement, ayant pour objet de lever des ressources fiscales, le respect du principe d'égalité dans la façon dont sont traitées les différentes personnes assujetties s'analyse au regard de leurs capacités contributives. Pour une taxe comportementale, ayant pour objet d'encourager ou de décourager certains comportements, le traitement des contribuables est rapporté à leur situation au regard de ces comportements.
100. Lorsque l'impôt poursuit un objectif de rendement, le principe d'égalité permet ainsi au législateur fiscal de traiter différemment des situations différentes au regard de cet objectif, pour autant qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels, c'est-à-dire essentiellement au regard de l'existence de capacités contributives différentes chez les assujettis. S'y ajoute, en vertu de l'article 13 spécifiquement, l'exigence que le dispositif n'entraîne pas de rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques⁶⁷ : en particulier, l'impôt ne peut revêtir un caractère confiscatoire ni faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. Au regard de ce dernier critère, c'est donc davantage à un contrôle de proportionnalité de l'impôt par rapport à la situation de chaque contribuable que procède le juge. L'exigence d'une rupture « *caractérisée* » d'égalité devant les charges publiques pour censurer un dispositif fiscal conduit le juge à un contrôle distancié, qui accorde au législateur une large marge de manœuvre⁶⁸.
101. Toutefois, si une lecture littérale de l'article 13 semble imposer que la charge de l'impôt soit répartie à proportion des capacités contributives des intéressés, le Conseil constitutionnel n'a jamais interdit au législateur de poursuivre, par la fiscalité, d'autres buts que le seul financement des services publics. La progressivité de l'impôt sur le revenu, qui poursuit en partie un objectif de rétablissement de l'égalité des conditions, est ainsi conforme à la Constitution, voire présentée par certains comme faisant partie des caractéristiques constitutionnelles de cet impôt⁶⁹.

⁶⁶ Par ex., Cons. const., décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016.

⁶⁷ Par ex. Cons. const., décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 (cons. 5).

⁶⁸ Par ex., la décision validant la contribution exceptionnelle perçue sur les grandes entreprises : Cons. const., décision n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017 (cons. 27 à 40).

⁶⁹ Voir O. Fouquet, 2011, et Cons. const., décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993 (cons. 29 à 32).

102. En outre, le Conseil constitutionnel a de longue date admis que le législateur utilise la fiscalité comme un moyen d'inciter les contribuables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, notamment *via* des exonérations ou réductions⁷⁰. Cette fiscalité incitative, ou comportementale, fait alors l'objet d'un contrôle particulier au regard du principe d'égalité qui découle de la dérogation qu'une telle taxe représente par rapport au cadre constitutionnel habituel : elle n'a pas pour premier objectif d'obtenir des recettes et n'est pas prélevée en fonction des capacités contributives.

*

103. Dès lors, le juge constitutionnel applique une analyse de la cohérence des moyens par rapport à l'objectif poursuivi. L'objectif comportemental de la taxe permet, dans un but d'intérêt général, de déroger à l'égalité de traitement de contribuables ayant les mêmes capacités contributives. Le juge s'assure alors que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

104. Cette acception du principe d'égalité impose ainsi, en règle générale, de traiter de la même façon des personnes placées dans la même situation au regard de l'objet de la loi. En droit français, le juge constitutionnel⁷¹, comme le juge administratif⁷², refusent en revanche d'y voir une obligation de traiter différemment des situations différentes, contrairement à la vision des juges européens sur le fondement de la non-discrimination⁷³.

105. S'agissant de la fiscalité comportementale, toutefois, le juge constitutionnel se rapproche d'un contrôle sur les deux aspects : traitement semblable de situations semblables et traitement différent de situations différentes, sauf dérogation justifiée par l'intérêt général. Cette convergence avec le juge européen découle notamment de ce que, pour reprendre les mots de l'ancien secrétaire général du Conseil constitutionnel J.-E. Schoettl, « *s'agissant d'un prélèvement qui se veut incitatif, le principe "pollueur-payeur" est une déclinaison de l'égalité devant l'impôt* »⁷⁴.

106. L'application du principe d'égalité à la fiscalité environnementale fait en effet obstacle à ce que le législateur impose de la même manière des catégories de contribuables ou de produits qui polluent différemment. C'est en partie sur ce fondement que le Conseil constitutionnel a censuré, en 2000, l'extension de la taxe générale sur les activités polluantes à l'électricité et aux produits énergétiques fossiles⁷⁵. Le juge a en effet relevé qu'il était 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 contribuait très faiblement au rejet de gaz carbonique. Le Conseil constitutionnel censure donc moins une différence de traitement injustifiée entre deux situations semblables qu'une identité de traitement (taxation) injustifiée entre deux situations différentes (origine plus ou moins polluante du produit taxé).

107. Le législateur peut-il pour autant entièrement s'exonérer de prendre en compte la capacité contributive des contribuables frappés par la fiscalité écologique ? Ou bien un retour au principe classique d'égalité devant les charges publiques pourrait-il conduire le juge constitutionnel à censurer une taxe environnementale, certes parfaitement cohérente au regard de l'objectif écologique qu'elle poursuit, mais particulièrement régressive ?

⁷⁰ Par ex. Cons. const., décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 (cons. 25).

⁷¹ Cons. const., décision n° 2010-617 DC du 9 novembre 2010 (cons. 11).

⁷² CE Ass., 28 mars 1997, *Société Baxter*, n° 179049, Rec.

⁷³ CJCE Gr. ch., 16 décembre 2008, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine e.a.*, aff. C-127/07 (§ 23).

⁷⁴ J.-E. Schoettl, 2001.

⁷⁵ Cons. const., décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 (cons. 32 à 38).

108. Sans trancher définitivement, l'examen de la jurisprudence permet d'esquisser une réponse en faveur de la seconde hypothèse.
109. D'une part, le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion d'examiner au fond, sans relever de caractère inopérant, la question du caractère confiscatoire d'une imposition comportementale dans une décision validant, pour l'essentiel, la contribution sur les boissons énergisantes⁷⁶.
110. D'autre part, et symétriquement, lorsqu'est en cause un mécanisme fiscal destiné à encourager l'adoption de certains comportements, le juge s'assure, au regard du principe d'égalité, que l'avantage fiscal consenti ne fait pas supporter à l'État des charges manifestement hors de proportion avec l'effet incitatif attendu, ce qui résulterait en une rupture caractérisée de l'égalité des contribuables devant les charges publiques⁷⁷.
111. Enfin, même si l'on devait appliquer à la taxe environnementale la grille d'analyse retenue par le juge constitutionnel non plus pour un impôt mais pour un instrument de politique publique – au même titre, par exemple, qu'une règle dont le respect implique des dépenses nouvelles –, cela n'exclurait pas tout contrôle de la proportionnalité de la charge pesant sur les assujettis, que ce soit au regard de la liberté d'entreprendre, du droit de propriété⁷⁸ ou même de l'égalité devant les charges publiques.⁷⁹ En tout état de cause, l'exigence d'une rupture « caractérisée » de l'égalité devant les charges publiques offrirait une certaine marge de manœuvre si l'appréciation de la taxe au regard des capacités contributives devait effectivement s'appliquer (*cf.* encadré n° 4).

Encadré n° 4 : Le contrôle d'une taxe de rendement et d'une taxe comportementale au regard du principe d'égalité

<i>Critère de contrôle</i>	<i>Taxe de rendement</i>	<i>Taxe comportementale</i>
Cohérence dans le traitement de situations identiques	Contrôle fondé sur les capacités contributives. Le juge « <i>peut seulement examiner si l'assiette retenue par le législateur correspond bien à une faculté contributive identifiable et s'il n'a pas exclu de manière injustifiée des éléments d'assiette identiques ou très comparables à ceux retenus</i> » ⁸⁰ .	Contrôle fondé sur la situation au regard du comportement encouragé. Le juge « <i>examine si le critère retenu pour fixer le champ d'application ou la base taxable est suffisamment large pour avoir l'effet que le législateur veut promouvoir</i> » ⁸¹ . Il contrôle alors la cohérence du traitement fiscal des assujettis au regard de ce critère.
Proportionnalité de l'impôt	Contrôle de l'absence de caractère confiscatoire ou de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.	Contrôle de l'absence de caractère confiscatoire ou de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (<i>incertain, au regard de la jurisprudence actuelle</i>).

⁷⁶ Cons. const., décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014 (cons. 13).

⁷⁷ Cons. const., décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007 (cons. 20).

⁷⁸ Par ex., pour les règles d'implantation des sites d'un laboratoire de biologie médicale, Cons. const., décision n° 2016-593 QPC du 21 octobre 2016.

⁷⁹ Par ex., pour la restriction de la possibilité de donner congé à un locataire, Cons. const., décision n° 2014-691 DC du 20 mars 2014 (cons. 16). Au-delà de la jurisprudence constitutionnelle, on peut également penser au contrôle de proportionnalité effectué par le juge au regard du droit au respect des biens (1P1 CEDH).

⁸⁰ Commentaire aux *Cahiers* de la décision Cons. const., Décision n° 2017-758 DC du 28 décembre 2017 (p. 18).

⁸¹ *Ibid.*

112. On notera enfin qu'au-delà des nuances de la jurisprudence constitutionnelle, le principe d'égalité européen, sous le masque du principe « pollueur-payeur », peut aussi encadrer directement les régimes de taxes ou de redevances environnementales. Ainsi, en matière de taxe pour l'enlèvement des déchets, la Cour de Luxembourg juge qu'il découle des directives relatives aux déchets⁸² que, conformément au principe du pollueur-payeur, le coût de l'élimination des déchets doit être supporté par leurs détenteurs. En conséquence, s'il est loisible aux législateurs nationaux, qui disposent d'une large marge d'appréciation, de prévoir des taxes calculées sur la base d'une évaluation du volume de déchets généré et non sur la base de la quantité de déchets effectivement produite, il appartient au juge national de s'assurer que les caractéristiques des taxes qui leur sont soumises ne conduisent pas à imputer à certains détenteurs de déchets des coûts manifestement disproportionnés par rapport aux volumes ou à la nature des déchets qu'ils sont susceptibles de produire⁸³. Autrement dit, pour respecter le principe « pollueur-payeur », le législateur ne peut pas aller trop loin dans la différence de taxation entre contribuables produisant des quantités de déchets semblables ou dans la taxation identique de contribuables plus ou moins polluants.

* *

113. De ce cadre général découlent donc deux exigences fortes pour le législateur : identifier clairement l'objectif de l'impôt et assurer la cohérence de son régime.

2.2.2. Le principe d'égalité impose de bien définir l'objectif de l'impôt et limite les possibilités d'exonération

114. Le premier point d'attention est d'abord la définition de l'objectif poursuivi. Cette étape est doublement importante. D'une part, elle détermine le cadre d'analyse du juge constitutionnel. Ainsi, lorsque le législateur affirme poursuivre un objectif de rendement – quand bien même certains aspects de la taxe pourraient faire hésiter à la ranger dans la fiscalité écologique –, c'est bien au regard du principe d'égalité devant l'impôt apprécié en fonction des capacités contributives des redevables que raisonne le Conseil constitutionnel. La décision du 29 décembre 2013⁸⁴ relative à la taxe sur les véhicules de société en fournit une illustration : alors que la différence de traitement entre un même véhicule de tourisme utilisé par un particulier (non assujettissement) et par une société (taxation) pouvait sembler fragile si elle était rapportée à un objectif environnemental, le Conseil constitutionnel s'est pour une bonne part appuyé sur l'objectif de rendement poursuivi par le législateur pour exclure toute méconnaissance du principe d'égalité. En outre, le juge constitutionnel « *n'admet pas que, pour une même mesure fiscale, le législateur s prévale à la fois d'un objectif de rendement, qui est l'objectif "naturel" de l'impôt, et d'un objectif comportemental. Dans ce cas, le Conseil recherche lequel des deux objectifs le législateur a privilégié* ». ⁸⁵ Le soin porté à la définition de l'objectif poursuivi et l'unicité de ce dernier n'en sont donc que plus importants.

⁸² Directive 2006/12/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2006 relative aux déchets, abrogée et remplacée par la directive 2008/98/CE du Parlement européen et du Conseil du 19 novembre 2008 relative aux déchets.

⁸³ CJCE, 16 juillet 2009, *Futura Immobiliare srl Hotel Futura*, aff. C-254/08 (§ 51 à 57).

⁸⁴ Cons. const., décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 (cons. 48 et suivants).

⁸⁵ Commentaire aux *Cahiers* de la décision du Cons. const., n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016.

115. D'autre part, cette première étape fixe l'objectif au regard duquel le Conseil constitutionnel va apprécier la cohérence de la taxe. Ainsi, c'est parce qu'il a estimé que l'objectif de la TGAP appliquée aux produits énergétiques et à l'électricité était la réduction de l'émission des gaz à effet de serre, et non la réduction de la consommation d'énergie, qu'il a été amené à appliquer un raisonnement relatif à la faible pollution émise par la production d'électricité conduisant à la censure⁸⁶.
116. Dans cet examen, le Conseil constitutionnel se fonde sur les travaux préparatoires de la loi (exposé des motifs, étude d'impact, débats parlementaires), qui méritent donc, dès la conception du projet de loi, toute l'attention du législateur.
117. Si le juge constitutionnel se penche sur la finalité poursuivie par l'instauration de la taxe pour définir son cadre d'analyse, le contrôle qu'il exerce sur la constitutionnalité de l'objectif lui-même ou du recours à la taxe est, en revanche, particulièrement distancié. Le Conseil constitutionnel rappelle ainsi qu'il « *n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement* » et qu'il « *ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* »⁸⁷. En outre, de façon générale, il fait peu de doute que la protection de l'environnement et la lutte contre la pollution soient des objectifs d'intérêt général, que ce soit en vertu de la Charte de l'environnement ou des engagements internationaux pris en la matière (cf. point 1.1.1.).

*

118. Le second point d'attention est la cohérence du dispositif fiscal envisagé. Une fois l'objectif de la taxe identifié, le juge constitutionnel s'assure en effet que l'assiette, le taux et ses autres caractéristiques font de la taxe un moyen adapté à la poursuite de cet objectif. À rebours de certaines critiques déplorant les censures des « écotaxes » sur le carbone⁸⁸ (cf. encadré n° 5) ou les imprimés,⁸⁹ la jurisprudence constitutionnelle n'est donc pas hostile à la fiscalité environnementale.

Encadré n° 5 : Les censures des taxes carbone par le juge constitutionnel en 2000 et 2009

- Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000

(...) *SUR L'ARTICLE 37 :*

32. Considérant que le I de l'article 37 de la loi déferée étend la taxe générale sur les activités polluantes instituée à l'article 266 sexies du code des douanes à l'électricité et aux produits énergétiques fossiles ; qu'il fixe l'assiette, le barème, les cas d'exonération et les modalités de recouvrement de cette taxe ;

33. Considérant que les deux saisines font notamment grief à ces dispositions de porter atteinte à divers titres au principe d'égalité devant l'impôt ;

34. Considérant que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que 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 ;

⁸⁶ Décision n° 2000-441 DC précitée.

⁸⁷ Par ex., Cons. const., décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015.

⁸⁸ Cons. const., décisions n°s 2000-441 DC et 2009-599 DC précitées.

⁸⁹ Cons. const., décisions n°s 2002-464 DC du 27 décembre 2002 (cons. 55 et suivants) et 2003-488 DC du 29 décembre 2003 (cons. 6 et suivants).

35. 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 ;

36. Considérant, d'une part, que les modalités de calcul de la taxe arrêtées par l'article 37 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 ;

37. Considérant, d'autre part, 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 " ;

38. 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 ; que les autres dispositions du I en sont inséparables ; qu'il y a lieu, par suite, de déclarer le I de l'article 37 contraire à la Constitution et, par voie de conséquence, ses II et III ; (...)

- Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009

(...) SUR LA CONTRIBUTION CARBONE :

77. Considérant que l'article 7 de la loi déferée institue au profit du budget de l'État une contribution carbone sur certains produits énergétiques mis en vente, utilisés ou destinés à être utilisés comme carburant ou combustible ; que l'article 9 institue un crédit d'impôt en faveur des personnes physiques afin de leur rétrocéder de façon forfaitaire la contribution carbone qu'elles ont acquittée ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est afférente ; que l'article 10 dispose que la consommation de fioul domestique, de fioul lourd et de divers autres produits énergétiques par les agriculteurs fait l'objet d'un remboursement des trois quarts de la contribution carbone ;

78. Considérant, en particulier, que l'article 7 fixe, pour chacune des énergies fossiles qu'il désigne, le tarif de la contribution sur la base de 17 euros la tonne de dioxyde de carbone émis ; que cet article et l'article 10 instituent toutefois des exonérations, réductions, remboursements partiels et taux spécifiques ; que sont totalement exonérées de contribution carbone les émissions des centrales thermiques produisant de l'électricité, les émissions des mille dix-huit sites industriels les plus polluants, tels que les raffineries, cimenteries, cokeries et verreries, les émissions des secteurs de l'industrie chimique utilisant de manière intensive de l'énergie, les émissions des produits destinés à un double usage, les émissions des produits énergétiques utilisés en autoconsommation d'électricité, les émissions du transport aérien et celles du transport public routier de voyageurs ; que sont taxées à taux réduit les émissions dues aux activités agricoles ou de pêche, au transport routier de marchandises et au transport maritime ;

79. Considérant qu'aux termes de l'article 2 de la Charte de l'environnement : " Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement " ; que son article 3 dispose : " Toute personne doit, dans les conditions définies par la loi, prévenir les atteintes qu'elle est susceptible de porter à l'environnement ou, à défaut, en limiter les conséquences " ; que, selon son article 4, " toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi " ; que ces dispositions, comme l'ensemble des droits et devoirs définis dans la Charte de l'environnement, ont valeur constitutionnelle ;

80. Considérant que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que 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 ;

81. Considérant qu'il ressort des travaux parlementaires que l'objectif de la contribution carbone est de " mettre en place des instruments permettant de réduire significativement les émissions " de gaz à effet de serre afin de lutter contre le réchauffement de la planète ; que, pour atteindre cet objectif, il a été retenu l'option " d'instituer une taxe additionnelle sur la consommation des énergies fossiles " afin que les entreprises, les ménages et les administrations soient incités à réduire leurs émissions ; que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif qu'il convient d'examiner la constitutionnalité de ces dispositions ;

82. 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 ; qu'en l'espèce, si certaines des entreprises exemptées du paiement de la contribution carbone sont soumises au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, il est constant que ces quotas sont actuellement attribués à titre gratuit et que le régime des quotas payants n'entrera en vigueur qu'en 2013 et ce, progressivement jusqu'en 2027 ; 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 ;

83. Considérant qu'il s'ensuit que l'article 7 de la loi déferée doit être déclaré contraire à la Constitution, à l'exception du E de son paragraphe I qui est relatif à l'exonération temporaire, dans les départements d'outre-mer, du prélèvement supplémentaire de la taxe générale sur les activités polluantes ; qu'il en va de même, par voie de conséquence et sans qu'il soit besoin d'examiner les griefs des saisines, de ses articles 9 et 10 ainsi qu'à l'article 2, des mots : " et la contribution carbone sur les produits énergétiques " figurant au vingt et unième alinéa du paragraphe I de l'article 1586 sexies du code général des impôts et des mots : " et de la contribution carbone sur les produits énergétiques " figurant au dix-septième alinéa de son paragraphe VI ; (...)

119. Ainsi la censure en 2009 de la contribution carbone s'explique-t-elle par les exonérations trop nombreuses dont bénéficiaient divers secteurs, notamment au titre de la mise en œuvre du système d'échanges de quotas, alors que ceux-ci demeuraient à l'époque attribués très largement à titre gratuit. Les activités assujetties à la contribution carbone représentant moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre, le Conseil constitutionnel a estimé que les régimes d'exemption de la taxe – et la taxe elle-même, dont ces régimes étaient indissociables – étaient contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créaient une rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques.
120. Dans cette même décision, le Conseil constitutionnel montre qu'il n'exclut pas, par principe, des réductions de taux ou des tarifications spécifiques, qui peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général distinct de l'objectif environnemental, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale. De même, une 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 extérieur à la taxe. *A fortiori* peut-on penser qu'un crédit d'impôt forfaitaire également réparti entre tous les contribuables, neutre au point de vue du principe d'égalité, est possible pour atténuer les incidences sociales estimées néfastes d'une taxe au premier euro tout en conservant au dispositif un caractère incitatif. La décision de 2009 ne se prononce toutefois pas sur la constitutionnalité de l'article 9 de la loi, qui instituait un tel mécanisme, cet article étant simplement censuré par voie de conséquence, et la jurisprudence du Conseil constitutionnel ne fournit guère d'autre exemple topique.
121. C'est donc bien au regard des effets concrets de la taxe, au vu des charges qui pèsent sur les différentes catégories de contribuables rapportées au niveau de pollution qu'ils génèrent, que le Conseil constitutionnel apprécie la cohérence d'ensemble du dispositif. Il se montre ainsi d'autant plus exigeant que le législateur s'est lui-même fixé des objectifs ambitieux.

* *

122. **Le respect du principe d'égalité favorise la cohérence de la fiscalité écologique et donc son efficacité au regard du changement attendu des comportements. Ce faisant, il réduit toutefois la marge dont dispose le législateur pour aménager le dispositif en fonction d'autres objectifs politiques.** Les contraintes supplémentaires qui pèsent sur cette fiscalité, dérivées du droit communautaire et international et destinées à garantir le libre jeu de la concurrence, vont pour l'essentiel en ce sens aussi.

2.3. Le droit européen et international relatif à la concurrence et aux échanges encadre le régime des impositions environnementales et l'éventuelle affectation de leur produit

123. Le droit de l'Union européenne comporte deux séries de règles susceptibles d'interférer avec le déploiement de la fiscalité environnementale : l'encadrement des aides d'État, qui concerne surtout les dépenses fiscales et l'affectation des taxes, et l'interdiction des mesures discriminatoires, qui s'applique davantage aux taxes elles-mêmes. Enfin, le droit du commerce international reproduit aux frontières de l'Union, avec davantage de souplesse, cette même exigence de non-discrimination.

124. **Le régime européen des aides d'État invite à la prudence dans l'affectation des produits de la fiscalité environnementale.** Le droit européen des aides d'État est susceptible d'encadrer de deux manières la fiscalité environnementale : dans la création de dépenses fiscales (exonérations, crédit d'impôt, réductions, etc.) et dans l'affectation du produit des taxes.

125. Sur le premier point, il convient de rappeler que les dépenses fiscales sont susceptibles d'être considérées par les autorités de l'Union européenne comme des aides d'État au même titre que des dépenses budgétaires directes. De telles aides sont, en principe, incompatibles avec les traités lorsqu'elles faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions, en vertu de l'article 107 TFUE. Celui-ci prévoit cependant des dérogations pour des aides poursuivant des objectifs particuliers, ainsi que le principe d'une procédure de notification à la Commission européenne. Les dépenses fiscales relevant de la fiscalité écologique y sont donc soumises. Une absence de notification d'une telle mesure emporte son inconvictionnalité⁹⁰ et sa censure par le juge national, ainsi qu'une obligation de remboursement.

126. Toutefois, le règlement du Conseil du 13 juillet 2015⁹¹ habilite, à son article 1^{er}, la Commission à déclarer que certaines catégories d'aides sont compatibles avec le marché intérieur et ne sont pas soumises à l'obligation de notification. En font partie, notamment, les aides en faveur de la protection de l'environnement et en faveur de la conservation des ressources biologiques marines et d'eau douce.

⁹⁰ Le contrôle de conventionnalité des lois ou règlements consiste à vérifier si une loi ou un règlement interne n'est pas contraire à un traité international ou au droit de l'Union européenne.

⁹¹ Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales.

127. Sur ce fondement, la Commission européenne a adopté un règlement⁹² précisant les critères selon lesquels une dépense fiscale en faveur de l'environnement pouvait être estimée compatible avec le marché intérieur et être dispensée de l'obligation de notification. La Commission y fixe notamment l'objectif que doivent poursuivre de telles aides, les coûts admissibles et l'intensité de l'aide. Si diverses aides en faveur de la protection de l'environnement décrites par le règlement peuvent prendre une forme fiscale, le texte mentionne aussi plus particulièrement, à son article 44, les réductions de taxes environnementales accordées en vertu de la directive 2003/96/CE relative aux accises sur les produits énergétiques et l'électricité.
128. Plus largement, les lignes directrices de la Commission en matière d'aides d'Etat relatives à la protection de l'environnement et à l'énergie⁹³ prévoient que des aides sous forme de réductions, d'exonérations ou de remboursement de taxes environnementales seront regardées comme compatibles avec le marché intérieur de façon simplifiée – mais non dispensées de l'obligation de notification – si elles respectent certains critères, notamment l'octroi de la même manière à tous les concurrents d'un même secteur s'ils se trouvent dans la même situation de fait.
129. En tant qu'il concerne les dépenses fiscales, le régime des aides d'État demeure donc relativement souple.
130. De façon plus incidente, on mentionnera aussi les limites à l'incitation sous forme de dépenses fiscales que représente l'harmonisation européenne de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui restreint fortement la possibilité, pour les États membres, d'utiliser le régime de la TVA (droit à déduction, taux réduits, etc.) dans une perspective environnementale⁹⁴.

*

131. L'encadrement européen des aides d'État emporte davantage de risques pour la fiscalité environnementale sur le deuxième point mentionné ci-dessus : l'affectation des produits des taxes.
132. En effet, les taxes qui financent des dispositifs qualifiés d'aides d'État et jugés inconvencionnels, du fait, par exemple, de leur non-notification à la Commission européenne, doivent en principe être remboursées à ceux qui les ont acquittées⁹⁵. Ce droit à restitution n'est limité que par la théorie de l'enrichissement sans cause, en vertu de laquelle l'État peut s'opposer au remboursement de la taxe lorsque l'opérateur assujéti en a répercuté la charge sur une autre personne, par exemple sur le consommateur *via* une augmentation des prix⁹⁶. Cela suppose une analyse économique délicate pour démontrer le préjudice réellement subi du fait de la perception de la taxe en méconnaissance du droit communautaire⁹⁷, dont la charge de la preuve incombe en premier lieu à l'administration⁹⁸.

⁹² Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

⁹³ Communication de la Commission — Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020 (§ 167 à 180).

⁹⁴ Voir notamment CJCE, 14 juin 2001, *Commission c/ France*, aff. C-40/00 et les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁹⁵ CJCE, 27 février 1980, *Hans Just*, aff. C-68/79.

⁹⁶ CJCE, 14 janvier 1997, *Société Comateb*, aff. C-192/95 à C-218/95 (§ 27). Pour l'application de ce principe en droit interne, voir CE, 17 juillet 2004, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A. Gemo*, n° 264494, Rec.

⁹⁷ CJCE, 2 octobre 2003, *Weber's Wine World Handels-GmbH et autres*, aff. C-174/01 (§ 99 et 100).

⁹⁸ CE, *S.A. Gemo* précitée.

133. Ainsi, l'affectation du produit de la fiscalité écologique à des dépenses prenant la forme d'aides versées à des entreprises emporte un risque contentieux du seul fait de cette affectation, sans considération des caractéristiques de la taxe elle-même. Encore faut-il que la taxe puisse être regardée comme faisant partie intégrante des aides incriminées, auxquelles elle serait rattachée par un lien d'affectation contraignant. Le produit de la taxe doit ainsi être nécessairement affecté au financement de l'aide et influencer directement sur l'importance de celle-ci et, par voie de conséquence, sur l'appréciation de la compatibilité de cette aide avec le marché commun.⁹⁹ Ainsi, le Conseil d'État a estimé que la contribution au service public de l'électricité (CSPE), qui finançait l'aide d'État constituée par l'obligation d'achat de l'électricité éolienne à un prix bonifié, n'influçait pas directement l'importance des aides en cause, qui n'étaient pas accordées dans la limite des recettes escomptées de cette contribution. Le défaut de notification de l'aide n'a donc pas rejailli sur la taxe¹⁰⁰.
134. Au vu de ce qui a été dit plus haut (point 2.1.3.), il semble que, lorsque l'affectation du produit des taxes environnementales est envisagée, la création d'un compte d'affectation spéciale (CAS) en constitue le principal moyen pour déroger à la règle de l'universalité budgétaire. Une affectation *via* un CAS, dont le montant des dépenses est en principe gouverné par le rendement des impositions affectées, crée donc une assez forte présomption de ce que les taxes font partie intégrante du régime d'aides que finance le CAS¹⁰¹.

* *

135. C'est donc surtout en tant qu'il encadre l'affectation du produit des taxes que le régime européen des aides d'État est susceptible d'interférer avec la fiscalité environnementale. Une telle affectation demande à être mise en œuvre avec prudence, au risque de fragiliser fortement la taxe elle-même au regard du droit européen. Les caractéristiques de la taxe sont, en revanche, davantage encadrées par l'interdiction des mesures discriminatoires

2.3.1. L'interdiction des mesures discriminatoires au sein de l'Union européenne impose l'égalité de traitement fiscal entre produits nationaux et importés

136. Afin de garantir la libre circulation des marchandises au sein du marché unique et l'intégrité de l'union douanière européenne, le TFUE prévoit, à ses articles 28 et 30, l'interdiction pour les États membres d'instaurer des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et frappant les produits importés d'autres États membres. De même, son article 110 interdit l'instauration d'impositions intérieures discriminatoires, c'est-à-dire frappant les produits importés plus fortement que les produits nationaux similaires, et son article 111 interdit réciproquement de faire bénéficier les produits nationaux de ristournes fiscales plus importantes que celles consenties aux produits européens.
137. Ces deux interdictions ont des conséquences tant sur les caractéristiques d'une taxe environnementale que sur son éventuelle affectation.

⁹⁹ CJCE, 22 décembre 2008, *Société Régie Networks*, aff. C-333/07 (§ 99).

¹⁰⁰ CE Sect., 22 juillet 2015, *Société Praxair*, n° 388853, Rec.

¹⁰¹ Par ex., CE, 21 décembre 2006, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ SA Auchan France*, n° 288562, T.

138. S'agissant des caractéristiques de la taxe, la prohibition des mesures d'effet équivalent interdit l'instauration d'une taxe lorsque celle-ci frappe les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent la frontière. Est ainsi qualifiée de taxe d'effet équivalent une taxe qui frappe spécifiquement un produit importé, à l'exclusion du produit national similaire. C'est par exemple sur le fondement de l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douanes que la CJUE a déclaré inconstitutionnelle une taxe sur l'importation, en région flamande, d'effluents destinés à servir d'engrais¹⁰². Tombe également sous le coup de cette interdiction une taxe qui frappe un produit importé d'un autre État membre, alors même qu'il n'existe pas de produit national identique ou similaire, lorsque cette taxe « *ne peut être regardée comme relevant d'un régime général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits* »¹⁰³, c'est-à-dire lorsque la taxe ne fait pas partie d'un dispositif d'ensemble cohérent mais semble davantage instaurée de façon *ad hoc* pour frapper les produits importés. L'exemple contraire le plus emblématique est une taxe à l'immatriculation de véhicules : même en l'absence de production nationale, une telle taxe est regardée comme relevant d'un régime général de redevances intérieures et le juge européen l'analyse alors au regard non pas des articles 28 et 30 mais des articles 110 et 111 du TFUE¹⁰⁴.
139. Lorsque la taxe relève du champ d'application des articles 110 et 111, elle n'est pas interdite par principe mais ne saurait, en revanche, frapper plus lourdement les produits importés que les produits nationaux. L'objet de ces articles est en effet de garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre les produits nationaux et les produits importés¹⁰⁵.
140. Ces articles interdisent évidemment la discrimination directe entre produits nationaux et produits importés dans le traitement fiscal. Ils interdisent également une imposition intérieure indirectement discriminatoire en raison de ses effets. Le juge européen se livre alors à une analyse assez fine des effets de la taxe pour décider si elle a, ou non, en pratique pour effet de fausser la concurrence entre produits nationaux et importés.
141. Dans son arrêt *Nádasdi et Németh*¹⁰⁶, la CJUE rappelle ainsi que « *le droit communautaire ne restreint pas, en l'état actuel de son évolution, la liberté de chaque État membre d'établir un système de taxation différenciée pour certains produits, même similaires au sens de l'article [110 TFUE], en fonction de critères objectifs, tels que la nature des matières premières utilisées ou les procédés de production appliqués. De telles différenciations ne sont toutefois compatibles avec le droit communautaire que si elles poursuivent des objectifs compatibles, eux aussi, avec les exigences du traité et du droit dérivé et si leurs modalités sont de nature à éviter toute forme de discrimination, directe ou indirecte, à l'égard des importations en provenance des autres États membres, ou de protection en faveur de productions nationales concurrentes* ». Ainsi, une taxe d'immatriculation poursuivant un objectif écologique et frappant les véhicules en fonction, notamment, d'un classement environnemental n'est pas par elle-même contraire aux traités mais le devient dès lors qu'elle aboutit, par les modalités de prise en compte de leur dépréciation, à frapper plus lourdement des véhicules d'occasion importés d'autres États membres que des véhicules d'occasion similaires qui ont déjà été enregistrés dans l'État membre d'importation. De même la CJUE a-t-elle censuré, en 1998, un dispositif fiscal finlandais taxant l'électricité en fonction de son mode de production et imposant l'électricité importée, faute d'information sur son origine, à un taux forfaitaire supérieur au minimum applicable à l'électricité produite en Finlande, ce qui aboutissait « *ne fût-ce que dans certains cas* » à une taxation plus forte de l'électricité importée¹⁰⁷.

¹⁰² CJUE, 2 octobre 2014, *Orgacom BVBA*, aff. C-254/13.

¹⁰³ CJUE, 4 juin 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH*, C-5/14 (§89 et 90).

¹⁰⁴ CJCE, 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører*, aff. C-383/01 (§ 34).

¹⁰⁵ Arrêt *De Danske Bilimportører* précité (§ 37).

¹⁰⁶ CJCE, 5 octobre 2006, *Ákos Nádasdi et Ilona Németh*, aff. C-290/05 et C-333/05.

¹⁰⁷ CJCE, 2 avril 1998, *Outokumpu Oy*, aff. C-213/96.

142. Pour exigeante qu'elle soit, la jurisprudence de la CJUE favorise donc la cohérence de la mesure au regard de l'objectif environnemental poursuivi en s'assurant que les taux de taxe appliqués ne conduisent pas à traiter différemment des produits nationaux ou importés présentant des qualités environnementales similaires, si tel est le critère de taxation retenu.

*

143. L'interdiction des taxes d'effet équivalent et des impositions discriminatoires limite également les possibilités d'affectation de la taxe, lorsque cette affectation conduirait indirectement à rendre une taxe en elle-même neutre plus favorable aux produits nationaux qu'aux produits importés.

144. Ainsi, une taxe prélevée lors de la consommation d'un type de produits sans distinction de leur origine peut servir à financer des activités qui profitent spécifiquement aux produits nationaux imposés. La charge financière nette résultant du dispositif s'avère donc supérieure pour les produits importés à celle supportée par les produits nationaux. Selon que l'avantage dont bénéficient les produits nationaux compense intégralement ou partiellement le coût de la taxe, cette dernière sera qualifiée dans son ensemble de taxe d'effet équivalent ou d'imposition discriminatoire mais sera, dans un cas comme dans l'autre, déclarée inconvictionnelle¹⁰⁸. Il en va de même lorsque les activités financées par la taxe bénéficient aux produits importés et aux produits nationaux, mais proportionnellement davantage aux seconds qu'aux premiers.

145. C'est un tel raisonnement qui a conduit le législateur, à la suite d'observations de la Commission européenne, à modifier le financement du CAS « Transition énergétique » en 2016¹⁰⁹. Le CAS était, en effet, en partie alimenté en recettes par la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TIFCE) pesant sur la consommation d'électricité produite aussi bien en France qu'à l'étranger, et finançait en dépenses des mesures de soutien aux énergies renouvelables bénéficiant uniquement aux producteurs français. Confrontée à une situation similaire, l'Allemagne a également dû modifier la structure de son soutien aux énergies renouvelables et choisi de compenser les effets de la discrimination passée par le financement d'installations EnR à l'extérieur de son territoire¹¹⁰.

* * *

146. **Le droit européen relatif aux taxes d'effet équivalent à des droits de douane et aux impositions discriminatoires impose donc de porter une attention particulière au traitement, par la fiscalité environnementale, des produits importés par rapport aux produits français et en tenant compte non seulement de l'effet direct de la taxe mais aussi de ses effets indirects, notamment lorsque celle-ci est affectée au financement de dépenses favorables aux producteurs du même secteur.** De telles exigences se retrouvent également dans le droit du commerce international, quoiqu'avec davantage de souplesse.

¹⁰⁸ CJCE, 17 septembre 1997, *Fazenda Pública Fricarnes SA*, aff. C-28/96 (§ 23 à 25).

¹⁰⁹ Art. 44 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

¹¹⁰ Décision (UE) 2015/1585 de la Commission du 25 novembre 2014 relative au régime d'aides SA.33995 (§ 19 et 235).

2.3.2. Le droit du commerce international encadre plus souplement l'application de la fiscalité environnementale aux échanges internationaux

147. Au-delà du droit de l'Union européenne, le droit international a peu d'incidences directes sur la fiscalité environnementale.
148. L'exemple le plus notable d'une telle incidence se trouve sans doute dans l'article 24 de la convention de Chicago¹¹¹ qui prévoit que « *le carburant (...) se trouvant dans un aéronef d'un État contractant à son arrivée sur le territoire d'un autre État contractant et s'y trouvant encore lors de son départ de ce territoire, [est] exempt des droits de douane, frais de visite ou autres droits et redevances similaires imposés par l'État ou les autorités locales.* » Cet article interdit donc de taxer le kérosène présent dans les réservoirs des avions. Il se combine en outre avec divers accords bilatéraux entre pays (*Air Service Agreements*) et avec le droit communautaire¹¹² pour s'opposer, en pratique, à la taxation du kérosène en France.

*

149. Indirectement, c'est davantage le droit du commerce international qui est susceptible d'encadrer la mise en œuvre de la fiscalité environnementale en France. On retrouve en effet, dans les accords de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), la prohibition de mesures intérieures discriminatoires à l'encontre de productions importées. Cette prohibition s'intègre d'ailleurs au droit de l'Union européenne en tant qu'elle est partie à l'OMC, la Cour de Luxembourg ayant reconnu à ces accords un effet direct en droit communautaire¹¹³.
150. Or, l'article XX de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT de 1947) prévoit que : « *Sous réserve que ces mesures ne soient pas appliquées de façon à constituer soit un moyen de discrimination arbitraire ou injustifiable entre les pays où les mêmes conditions existent, soit une restriction déguisée au commerce international, rien dans le présent Accord ne sera interprété comme empêchant l'adoption ou l'application par toute partie contractante des mesures : / (...) / b) nécessaires à la protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou à la préservation des végétaux; / (...) / g) se rapportant à la conservation des ressources naturelles épuisables, si de telles mesures sont appliquées conjointement avec des restrictions à la production ou à la consommation nationales ; (...)* ».
151. Il s'en déduit que le droit de l'OMC ne fait pas obstacle à la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale – pouvant assez aisément se rattacher à l'un ou l'autre objectif – pour autant que celle-ci ne revête pas un caractère discriminatoire.
152. L'organe de règlement des différends de l'OMC ayant admis, dans son principe, une interdiction d'importation fondée sur des méthodes de production nuisibles à l'environnement¹¹⁴, on peut sans risque penser qu'une mesure moins restrictive telle qu'une taxe frappant plus ou moins lourdement les importations en fonction de leur impact environnemental serait, elle aussi, jugée admissible, pour peu que ses caractéristiques soient cohérentes – et donc non discriminatoires – avec l'objectif poursuivi, tel que la lutte contre les « fuites de carbone » (*cf.* encadré n° 6).

¹¹¹ Convention relative à l'aviation civile internationale, signée à Chicago le 7 décembre 1944.

¹¹² Directive 2003/96/CE précitée, qui prévoit une exonération de l'accise pour le carburant aérien.

¹¹³ CJCE, 11 septembre 2007, *Merck Genéricos – Produtos Farmacêuticos Lda*, aff. C-431/05 (§ 31)

¹¹⁴ Rapport de l'organe d'appel de l'organe de règlement des différends, 12 octobre 1998, *États-Unis – Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes*, AB-1998-4, qui conclut qu'une mesure d'interdiction d'importation de crevettes pêchées sans un dispositif de protection des tortues marines peut être admissible au regard de l'article XX, bien qu'en l'espèce, les États-Unis l'aient appliquée de façon à constituer une discrimination arbitraire et injustifiable.

Encadré n° 6 : La possibilité juridique d'une taxe carbone aux frontières de l'U.E.

Au regard de l'analyse développée ci-dessus, le droit du commerce international ne paraît pas faire obstacle, dans son principe, à l'instauration d'une taxe aux frontières de l'Union européenne assise sur la qualité environnementale des produits importés, par exemple afin de lutter contre la « fuite de carbone » que constituerait le remplacement d'une production nationale soumise à la fiscalité environnementale en matière d'émissions de CO₂ par une production moins onéreuse importée de pays ne pratiquant pas une telle fiscalité.

En effet, une telle taxe entrerait dans le champ des mesures en faveur de l'environnement autorisées par l'article XX du GATT. En outre, si elle venait frapper les produits étrangers en compensation d'une taxe intra-communautaire frappant les produits nationaux, elle s'autoriserait des stipulations du a) du 2 de l'article II du GATT, qui permettent les ajustements fiscaux aux frontières : « *Aucune disposition du présent article n'empêchera une partie contractante de percevoir à tout moment, à l'importation d'un produit : / a) une imposition équivalant à une taxe intérieure frappant, en conformité du paragraphe 2 de l'article III*, un produit national similaire ou une marchandise qui a été incorporée dans l'article importé ; (...)* ». ¹¹⁵

Il resterait cependant à concevoir la taxe de telle sorte qu'elle ne puisse être regardée comme une discrimination arbitraire ou injustifiable. Il ne fait guère de doute qu'une taxation au regard des émissions de CO₂ induites par la méthode de production réelle de chaque produit alignée sur une taxation identique au sein de l'Union serait conforme à ce principe. En pratique, toutefois, un tel dispositif requerrait des échanges d'information, des calculs et des contrôles tels qu'ils rendraient sa mise en œuvre difficile ¹¹⁶.

L'adoption de dispositifs moins fins, par exemple avec la taxation des produits importés au taux moyen ou au taux le plus défavorable supportés par les produits européens équivalents, sous réserve de démonstration d'une meilleure qualité environnementale, permettrait sans doute de s'approcher du résultat recherché, de même que la taxation d'une partie seulement des produits – par exemple les plus intensifs en énergie et les plus mobiles au niveau international (acier, produits chimiques, etc.).

S'il est possible de concevoir des dispositifs plus faciles à mettre en œuvre, chaque approximation contribuant à ne plus respecter un traitement fiscal parfaitement aligné entre produits européens et produits importés accroît cependant le risque que la mesure soit regardée comme discriminatoire, la jurisprudence de l'OMC n'offrant pas de cas topique permettant d'analyser précisément ce risque.

En outre, des considérations non juridiques, telles que les probables mesures commerciales de rétorsion qu'adopteraient les États dont les produits seraient soumis à cette fiscalité à l'importation, doivent être prises en compte.

* *

153. Pour conclure cette deuxième partie, on peut donc relever que **la fiscalité environnementale s'inscrit dans un cadre normatif constitutionnel et international assez contraignant, qu'il s'agisse de règles formelles (compétence du législateur) ou substantielles. Dans leur ensemble, ces règles doivent cependant être regardées comme favorables à la cohérence des dispositifs fiscaux incitatifs en faveur de l'environnement et donc, *in fine*, à leur efficacité.**

*
* *

¹¹⁵ Cf., par ex., le rapport de l'organe de règlement des différends du 17 juin 1987, *United States - Taxes On Petroleum And Certain Imported Substances*, L/6175 - 34S/136 sur une taxe aux frontières imposant les produits contenant des substances chimiques qui auraient fait l'objet d'une taxation aux États-Unis.

¹¹⁶ Conseil d'analyse économique, 2017

3. Recommandations : une fiscalité écologique lisible et cohérente

154. L'objet de cette dernière partie est de transcrire les constats juridiques qui précèdent sous la forme de quelques recommandations destinées à renforcer juridiquement les instruments de fiscalité environnementale.

3.1. *Taxe plutôt que redevance*

155. Une taxe permet, bien mieux qu'une redevance, de faire supporter aux agents économiques les incidences de leur comportement sur l'environnement – « internaliser les externalités ».

156. En effet, elle offre à la fois plus de souplesse dans la détermination du montant perçu, même lorsqu'elle vient en partie compenser un service rendu, tel que l'élimination des déchets, et permet d'intégrer au calcul de la taxe des éléments qui ne trouvent pas de contrepartie pour l'opérateur assujéti, en taxant alors directement la pollution, par exemple les émissions de gaz à effet de serre.

3.2. *Cohérence et prévisibilité*

157. **La principale recommandation du présent rapport pour la conception de la fiscalité environnementale est celle d'apporter la plus grande attention à la cohérence du dispositif fiscal imaginé.**

158. Premièrement, il s'agit, pour le législateur, de **clairement définir l'objectif poursuivi par la taxe**. Le choix de qualifier une imposition de taxe environnementale, destinée à modifier les comportements, plutôt que de taxe budgétaire, destinée à obtenir des ressources fiscales, emporte en effet l'application de contraintes différentes. En outre, c'est à l'aune de cet objectif que sera appréciée la cohérence de la taxe. Cela implique donc, pour la fiscalité environnementale peut-être plus encore que pour toute taxe, l'exigence d'apporter un soin particulier à l'élaboration de l'exposé des motifs et de l'étude d'impact. De même convient-il d'éviter la multiplication des objectifs poursuivis, susceptible de brouiller l'efficacité de la mesure autant que de fragiliser le dispositif en en complexifiant l'analyse juridique.

159. Deuxièmement, d'une part, la grande majorité des règles présentées plus haut (principe d'égalité, encadrement européen des aides d'État et des impositions intérieures discriminatoires, etc.) conduisent le juge à examiner avec précision les caractéristiques de la taxe et ses effets concrets au regard de l'objectif poursuivi. Les éléments du régime de la taxe qui ne peuvent être rationnellement justifiés par les incidences environnementales des comportements qu'elle frappe représentent alors autant de points d'attention particuliers, parfois admissibles (par exemple la nécessité de préserver la compétitivité internationale des entreprises au regard du principe d'égalité dans la jurisprudence constitutionnelle), souvent source de fragilité. **Ce constat doit donc inciter le législateur à manier avec parcimonie et prudence les exonérations ou réductions de taxe accordées à telle ou telle catégorie de contribuables.** Ici encore, la qualité de l'étude d'impact initiale et des éventuels retours d'expérience sur les effets de la taxe apparaît déterminante pour étayer aux yeux du juge la justification économique des aménagements apportés au régime général de la taxe.

160. D'autre part, dans le cas de la fiscalité indirecte sur la consommation de produits énergétiques, **la création d'une taxe environnementale gagnerait à se faire à l'intérieur du cadre de l'accise européenne harmonisée, qui offre une certaine souplesse en ce sens**, sous réserve du respect des exonérations sectorielles permises, voire obligatoires, en vertu du droit européen, plutôt que sous la forme d'une taxe supplémentaire extérieure à l'accise dont la mise en œuvre s'avère délicate.

161. Enfin, même en l'absence de jurisprudence très claire en ce sens, la logique et la prudence invitent à **favoriser autant que faire se peut la lisibilité et la prévisibilité des dispositifs fiscaux** afin d'offrir aux opérateurs économiques le cadre le plus clair possible pour la modification de leur comportement dans le sens jugé souhaitable.

3.3. Prudence dans la mise en œuvre d'une éventuelle compensation

162. La dernière série de recommandations concerne moins la fiscalité environnementale elle-même que les éventuelles compensations envisagées.

163. Pour les raisons évoquées au point précédent, une telle compensation présente moins de risques juridiques au regard de la validité de la taxe elle-même lorsqu'elle prend la forme **d'une affectation de ses recettes plutôt que d'une exonération ciblée**.

164. De même, l'affectation des produits de la taxe doit être envisagée avec une certaine prudence. Contrairement à une idée souvent exprimée, financer des dépenses pérennes à l'aide des recettes de la fiscalité écologique n'est pas économiquement illogique : une taxe environnementale n'a pas vocation à faire disparaître entièrement un comportement néfaste pour l'environnement mais à faire changer de comportement les acteurs pour lesquels un tel changement est moins onéreux que le paiement de la taxe. Le montant résiduel versé par les autres opérateurs devrait donc s'avérer relativement stable, sous réserve des évolutions technologiques susceptibles de réduire le coût du changement de comportement. La fixation du taux de la taxe au niveau de pollution acceptable déterminera alors aussi le niveau de recettes pérennes pouvant être escompté.

165. En revanche, au point de vue juridique, **les règles européennes et internationales destinées à garantir le bon fonctionnement du marché incitent à utiliser les produits de la fiscalité écologique par une affectation générale plutôt que ciblée sur le secteur concerné par la taxe**, en raison des risques supplémentaires que l'affectation fait peser sur la taxe elle-même. Ainsi, l'affectation de la taxe au budget général de l'État et la prise en charge par ce dernier d'éventuelles mesures de compensation est susceptible de lever certaines des réserves évoquées ci-dessus. La compensation de la taxe par des dépenses – fiscales ou budgétaires – s'analysera alors au regard du droit commun applicable à de telles dépenses. Ainsi, l'utilisation indirecte du produit de la fiscalité environnementale en faveur des ménages, par exemple sous la forme d'un crédit d'impôt sur le revenu, ne pose guère de difficulté. Une utilisation similaire pour les entreprises s'avèrera, en revanche, plus délicate au regard du droit européen, en particulier lorsqu'elle bénéficie à un nombre d'acteurs nationaux restreint.

*

* *

Annexe 1 : Bibliographie

Ouvrages :

CARUANA, Nicolas, *La fiscalité environnementale – Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, L'Harmattan, 2015.

CAUDAL, Sylvie, *La fiscalité de l'environnement*, LGDJ, 2014.

LASCOMBE, Michel, *Code constitutionnel et des droits fondamentaux*, Dalloz, 2018.

REGNOUX, Thierry S., *et al.* (dir.), *Code constitutionnel*, LexisNexis, 2018.

Rapports et documents administratifs :

Comité pour l'économie verte, « Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ? », juillet 2018.

Commissariat général au développement durable (Ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer, chargé des relations internationales sur le climat), « Fiscalité environnementale : un état des lieux – Théma », 2017.

Commission européenne (HOGG, Dominic, *et al.*, pour la), « Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28 », 15 janvier 2016.

Conseil des prélèvements obligatoires, « Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer », juillet 2018.

Conseil d'analyse économique (BUREAU, Dominique, *et al.*), « Commerce et climat : pour une réconciliation », Note du CAE n° 37, janvier 2017.

Conseil des impôts, « Fiscalité et environnement », 2003.

Cour des comptes, « L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable », 2016.

Direction générale du Trésor et de la politique économique, « Les instruments économiques au service des politiques environnementales », *Trésor-Eco*, n° 19, septembre 2007.

Ministère des affaires étrangères, « Liste des accords multilatéraux dans le domaine de l'environnement », janvier 2005.

OCDE, « Environmental Fiscal Reform : Progress, Prospects and Pitfalls », juin 2017.

OCDE, « Effective Carbon Rates 2018 : Pricing Carbon Emissions Through Taxes and Emissions Trading ».

Articles :

BERLIN, Dominique, « Le droit fiscal et l'environnement : continuités et ruptures », *Droit de l'environnement*, n° 175, janvier 2010, p. 39.

CAUDAL, Sylvie, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », *Revue juridique de l'environnement*, n° spécial 2005, p. 237.

CAUDAL, Sylvie, « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France », *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 39.

COLLIN, Pierre, « Fiscalité environnementale et Constitution », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, avril 2014, n° 43.

FOUQUET, Olivier, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, octobre 2011, n° 33.

HERTZOG, Robert, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 149.

- PERTHUIS (DE), Christian, « Du bon usage de la fiscalité écologique », *Les Échos*, 14 novembre 2018, p. 12.
- ROSENSTOCK, Manfred, « Fiscalité environnementale. L'état des lieux dans l'Union européenne », *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 73.
- SADELEER (DE), Nicolas, « Incidence des régimes d'interdiction des entraves tarifaires de l'Union européenne sur l'écofiscalité des États membres », *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 55.
- SAINTENY, Guillaume, « La dimension fiscale des politiques environnementales en France » *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 83.
- SAOUDI, Messaoud, « Impact fiscal dans le domaine de l'environnement : la fiscalité verte, un levier d'action sur les contraintes et/ou sous contraintes ? », *Revue de l'Union européenne*, 2018 p. 436.
- SAUVE, Jean-Marc, « L'entreprise et la sécurité juridique », Intervention lors du Colloque organisé par la Société de législation comparée au Conseil d'État le vendredi 21 novembre 2014.
- SCHOETTL, Jean-Eric, « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *Petites affiches*, 2001, n° 1, p. 8.

Annexe 2 : Entretiens menés

Conseil constitutionnel :

- Jean MAÏA, secrétaire général

Direction générale des douanes et droits indirects :

- Yvan ZERBINI, sous-directeur des droits indirects
- Laurent PERRIN, chef du bureau “FID 1 – Énergie, environnement et lois de finances”

Direction générale de l'énergie et du climat :

- Timothée FUROIS, sous-directeur des marchés de l'énergie et des affaires sociales

Direction de la législation fiscale, direction générale des finances publiques :

- Matthieu DECONINCK, chef du bureau “D2 – Politique sectorielles et taxes sur les transactions”
- Romain LALANNE, chargé de l'élaboration et de l'interprétation de la norme fiscale en matière d'accises.