
HERVÉ RAIMANA LALLEMANT-MOE*

LES DEUX VISAGES DE L'IMPÔT À FINALITÉ ÉCOLOGIQUE

« La notion d'impôt à finalité écologique est délicate à cerner¹. » Ce constat de la députée Valérie Rabault dans le rapport sur le projet de loi de finances pour 2016 peut paraître surprenant alors même que la fiscalité écologique est en progression constante depuis de très nombreuses années en France, son rendement se chiffrant à 65,5 milliards d'euros en 2016, soit presque autant que celui de l'impôt sur le revenu². Le montant global de la fiscalité écologique devrait sensiblement augmenter en 2017, même si l'effort a été plutôt dirigé sur le maintien de certains crédits d'impôt préexistants.

L'impôt à finalité écologique s'insère dans le cadre plus général d'une fiscalité dédiée, la fiscalité écologique ou environnementale. Sylvie Caudal définit cette fiscalité « comme l'ensemble des instruments fiscaux institués avec l'objectif de contribuer à la protection de l'environnement³ ». Ce type

de fiscalité est en constante évolution et, comme le rappelait Robert Hertzog dans un article publié en 2011, « les mesures fiscales à fin environnementale, sous forme de taxes ou de dépenses fiscales, ont connu une importante progression depuis une trentaine d'années⁴ ». Malgré cette montée en puissance, la France reste encore loin de ses partenaires européens. Ainsi, selon un rapport paru en 2013, la fiscalité écologique a rapporté de l'ordre de 40 milliards d'euros en 2011 et, « en comparaison avec les pays de l'Union européenne, la France figurait à l'avant-dernière place en 2010, juste devant l'Espagne, les recettes de taxes environnementales représentant 1,9 % du PIB, quand la moyenne de l'Union européenne des vingt-sept s'établit à 2,4 %. Cette fiscalité environnementale ne représentait également que 4,2 % des prélèvements obligatoires en France, contre 6,2 % en moyenne européenne⁵ ».

149

* Docteur en droit public, chargé d'enseignement à l'université de la Polynésie française.

1. Rapport au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2016, n° 3110, *Journal officiel*, Assemblée nationale, séance du 8 octobre 2015, p. 159.

2. 69,6 milliards d'euros pour 2015 (*ibid.*, p. 50).

3. Sylvie Caudal, *La Fiscalité de l'environnement*, Paris, LGDJ, 2014, p. 33.

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

5. Jean-Paul Albertini (dir.), *La Fiscalité environnementale en France : un état des lieux*, Paris, Commissariat général au développement durable, 2013, p. 3.

Toutefois, la place de plus en plus importante prise par cette fiscalité dans les lois de finances depuis 2012 laisse peu de doute quant à la volonté de l'État de rattraper ce retard.

La formule liminaire de Valérie Rabault semble tautologique dès lors qu'elle associe deux notions qui ne sont pas explicitement définies en droit français. Ainsi, si certains auteurs n'hésitent pas à dire que l'ordonnance 59-2 du 2 janvier 1959 ou la loi organique 2001-692 du 1^{er} août 2001 relatives aux lois de finances, voire la Constitution, définissent l'impôt, la majeure partie de la doctrine prend pour base la formule de Gaston Jèze selon laquelle « l'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, dans le but d'assurer la couverture des charges publiques⁶ ». Toutefois, cette définition qui avait le mérite de la clarté n'est malheureusement plus considérée comme tout à fait opérationnelle. L'impôt est une notion en perpétuelle évolution, et il peut être défini de façon contemporaine tel « un prélèvement pécuniaire, sauf exception liée aux datations en paiement des droits de mutation à titre gratuit, du droit de partage ou encore de l'impôt de solidarité sur la fortune, requis des personnes physiques et des personnes morales de droit privé ou de

droit public, par voie législative, de façon autoritaire et à titre définitif, sans contrepartie directe, et en vue de la couverture des charges publiques et de l'interventionnisme de la puissance publique⁷ ». Quant à l'écologie, elle est littéralement définie par le *Dictionnaire de l'Académie française* comme la « science qui étudie les corrélations entre les êtres vivants et le milieu qui les entoure ». Cette définition traditionnelle plutôt vague a été depuis lors précisée, notamment en ce qui concerne les liens entre l'écologie et les sciences humaines. Ainsi, pour Christian Lévêque, « écartelée entre son appartenance aux sciences biologiques et les grands débats de société qui la tirent vers la scène politique, l'écologie est certainement aujourd'hui une science à part. Comme le disait Jean-Paul Deléage, l'écologie est "la plus humaine des sciences de la nature" car elle fait converger biologie, physique et chimie, mais aussi économie et histoire, pour une étude des interactions du vivant avec son milieu, qui inclut l'homme en tant qu'être vivant et en tant qu'être social⁸ ». En matière fiscale et à l'instar de la présente étude, cette notion est souvent utilisée de façon interchangeable avec celle d'environnement⁹, elle-même définie par le dictionnaire précité tel l'ensemble « des agents chimiques, physiques, biologiques, et des

6. Gaston Jèze, *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1936, p. 38. Cf. à ce propos Olivier Négrin, « Une légende fiscale: la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue de droit public*, n° 1, 2008, p. 119-131.

7. Catherine Eude-Guias, « La définition positive de l'impôt », in Thibaut de Berranger et Michel de Villiers (dir.), *Droit public général*, 7^e éd., Paris, LexisNexis, 2015, p. 841. Cf. André Barilari, « L'oxymoron et la définition de l'impôt », *Constitutions*, n° 3, 2012, p. 466.

8. Christian Lévêque, *L'écologie est-elle encore scientifique ?*, Versailles, Quae, 2013, p. 16.

9. Pierre Collin, « Fiscalité environnementale et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 43, 2014, p. 73. Toutefois, pour certains auteurs et malgré le rapprochement manifeste entre les deux définitions, ces notions restent différentes ; cf. Mireille Chiroleu-Assouline, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? État des lieux et conditions d'acceptabilité », *Revue de l'OFCE. Observations et diagnostics économiques*, n° 139, 2015, p. 129-165.

facteurs sociaux exerçant, à un moment donné, une influence sur les êtres vivants et les activités humaines ». Le doyen Prieur et la professeure Morand-Deville préfèrent présenter ces notions comme des concepts « caméléons »¹⁰ se situant entre une acception trop étroite (la protection de la nature) et une approche trop globale touchant à la qualité de la vie¹¹.

En tout état de cause, les notions d'impôt et d'écologie sont loin d'être particulièrement claires et intelligibles, et *a fortiori* il ne peut en être que de même pour leur combinaison. Or, dans un domaine aussi peu accessible au non-spécialiste que le droit fiscal, une présentation limpide des mécanismes s'impose, d'autant plus qu'il s'agit d'une exigence directement posée par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui possède une pleine valeur constitutionnelle et qui dispose que « tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Le respect de ces règles et principes, combinés avec ceux de l'intelligibilité de la norme, de la sincérité des débats et du droit à l'information des élus¹², devrait donc conduire à une ébauche d'explication de la notion d'impôt à finalité écologique, surtout que ce type d'imposition risque de constituer une part de plus en plus importante de la fiscalité française à l'avenir. Il est cependant plus

facile d'identifier le problème de définition que de le résoudre¹³.

Il apparaît très clairement néanmoins qu'il existe une définition fantasmée de ce type d'imposition, ne correspondant que très partiellement à l'utilisation concrète qui en est faite.

LA THÉORIE DE L'IMPÔT À FINALITÉ ÉCOLOGIQUE, UNE FICTION

Les pouvoirs publics n'hésitent pas à présenter l'impôt à finalité écologique comme ayant exclusivement pour objectif d'orienter les comportements sur les trois grandes problématiques environnementales que sont la consommation des ressources, le changement climatique et les différents types de pollution. Ces fondements en apparence vertueux ont été confirmés dans leur application par le Conseil constitutionnel.

Un fondement apparemment environnemental

Le fondement principal de l'impôt à finalité écologique est – en apparence – directement attaché à la réduction de la pollution et des impacts environnementaux liés aux activités économiques et aux modes de consommation. Ainsi, l'État intervient sur le marché par la modification du système des prix, en instaurant une fiscalité particulière. À l'instar des autres États ayant mis en place cette sorte de fiscalité, en France, l'impôt à finalité écologique n'a normalement pas pour objectif premier

151

10. Michel Prieur, *Droit de l'environnement*, 7^e éd., Paris, Dalloz, 2016, p. 1.

11. Jacqueline Morand-Deville, *Le Droit de l'environnement*, 8^e éd., Paris, PUF, coll. « Que sais-je ? », 2007, p. 7.

12. Décisions 2005-514 DC du 28 avril 2005, cons. 14, et 2005-526 DC du 13 octobre 2005, cons. 5.

13. Emmanuel de Crouy-Chanel, « Esquisse d'une théorie fiscale de l'écotaxe », *Droit fiscal*, n° 9, 2009, p. 207.

d'augmenter les ressources publiques mais plutôt d'influencer le comportement des acteurs de la société au profit de la sauvegarde de l'environnement. Ce sont des mesures incitatives, c'est-à-dire le fait d'encourager à faire ou à ne pas faire, en stimulant un changement de comportement. Cet instrument doit amener les citoyens et les industries à accomplir des actions en vue de réduire les atteintes à l'environnement qui présentent un coût inférieur à celui de la taxation écologique. Ce type de fiscalité incite donc ceux qui polluent à adopter un comportement moins défavorable à l'environnement, en exerçant une pression sur leur budget. Cet objectif en matière de contribution à la protection de l'environnement « peut se trouver porté de trois manières : par l'effet de dissuasion [...] ; par l'effet d'incitation à une action en faveur de l'environnement ; ou par l'affectation des sommes prélevées à la préservation des milieux et des ressources¹⁴ ». La fiscalité écologique s'insère ainsi dans une logique visant à faciliter la transition écologique et plus particulièrement énergétique, « autrement dit le passage d'une société fondée sur la consommation abondante d'énergies fossiles à une société plus sobre en énergie et faiblement carbonée, grâce en particulier au développement des énergies renouvelables¹⁵ », et vient en complément des mesures réglementaires classiques de protection de

l'environnement. Des succès relatifs ont ainsi pu être constatés. À titre d'exemple, « la création d'un taux différencié, d'une part, en 1989, entre le supercarburant plombé et le carburant sans plomb, d'autre part, en 1991, entre le fioul lourd à haute teneur en soufre et le fioul lourd à basse teneur en soufre, a entraîné une diminution de volume de consommation de chacun des deux types de carburant les plus polluants (et donc les plus taxés) de plus de la moitié, respectivement entre 1989 et 1996 et entre 1991 et 1996¹⁶ ». Sur le plan économique, la théorie du double dividende précise que le premier dividende est constitué par l'incitation à réduire la pollution, tandis que le second dividende consiste dans les ressources financières que la taxe permet de collecter¹⁷. Il existe donc une distinction entre les taxes ayant pour but d'infléchir les comportements et celles dédiées à la simple collecte de ressources fiscales pour financer des dépenses publiques. Pourtant, « cela ne veut pas dire pour autant [que la fiscalité écologique] soit inefficace sur tous les autres plans. [...] Si les recettes sont utilisées afin de réduire l'externalité négative pour laquelle la taxe a été adoptée, la logique d'efficacité économique est préservée. C'est notamment le cas des redevances adoptées en matière de traitement de déchets, où chaque agent économique est censé supporter sa quote-part des dépenses des mesures collectives¹⁸ ».

14. Sylvie Caudal, *La Fiscalité de l'environnement*, op. cit., p. 33.

15. Mireille Chiroleu-Assouline, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », art. cité, p. 129.

16. Guillaume Sainteny, « L'éco-fiscalité comme outil de politique publique », *Revue française d'administration publique*, n° 134, 2010, p. 351-372.

17. Benoît Socha, *Les Fonctions du droit de l'environnement dans la prise en compte de l'économie. Contribution à l'étude des rapports du droit et de l'économie*, thèse, Université Paris-Ouest-Nanterre-la-Défense, 2002, p. 386.

18. Olivier Sutterlin, *JurisClasseur Environnement et développement durable*, fasc. 2420, *Principe pollueur-payeur*, Paris, LexisNexis, 2015.

Le fondement de ce type d'imposition reste donc théoriquement incitatif quel que soit le type de dividende en cause.

Cet objectif vertueux que sous-tend l'impôt à finalité écologique se fonde sur le principe pollueur-payeur¹⁹. Faisant écho au principe premier d'internalisation des coûts des préventions, cette fiscalité a été pensée comme devant inciter les pollueurs à investir dans les techniques propres ou les dispositifs de lutte contre la pollution. Il est défini par l'article L110-1 (II, 3°) du code de l'environnement, qui dispose que les lois concourant à la protection de l'environnement doivent s'inspirer de différents principes, dont « le principe pollueur-payeur, 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 ». Ce principe a par ailleurs été constitutionnalisé dans les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement de 2004, précisant respectivement 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 » et que « toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi »²⁰. La fiscalité écologique met en œuvre le principe pollueur-payeur dans sa dimension préventive, selon à nouveau le troisième article de la Charte, pour les raisons incitatives susmentionnées, mais aussi par le caractère indirect d'une partie des impôts relevant de ce type de fiscalité, qui permet de répartir le coût

de la lutte contre la pollution sur l'ensemble des citoyens, du producteur au consommateur.

Une dérogation consacrée au principe d'égalité devant l'impôt

Quelle que soit la mesure fiscale envisagée, celle-ci doit être conforme au principe d'égalité devant les charges publiques. Aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, « 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 ». Le Conseil constitutionnel en a déduit que, en vertu de 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 appréciées les facultés contributives; en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose; il ne faut cependant pas que cette appréciation entraîne de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Comme le rappelle Pierre Collin, « pris à la lettre cet article [13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen] n'autorise le recours au prélèvement fiscal, qui constitue une atteinte légale au patrimoine des individus, que dans le but de remplir les caisses de l'État

19. Cf. Henri Smets, « Le principe pollueur-payeur, un principe économique érigé en principe de droit de l'environnement ? », *Revue générale de droit international public*, n° 2, 1993, p. 339.

20. Cf. Aurélien Baudu, « La Charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique ? », *Revue juridique de l'environnement*, vol. 33, n° 2, 2008, p. 157-173.

en vue du nécessaire financement des services publics²¹ ». L'impôt à finalité écologique, dont l'objectif est principalement de réduire la pollution et les impacts environnementaux liés aux activités économiques et aux modes de consommation, ne s'intègre vraisemblablement pas dans un quelconque but de couverture des charges publiques, mais plutôt dans l'optique de dissuader les citoyens de continuer ou d'accroître leurs activités polluantes.

154 Toutefois, il est loisible au législateur de traiter différemment des situations différentes ou qui relèvent de l'intérêt général. Le Conseil juge en effet de manière constante que « le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit²² ». En matière d'impôt à finalité écologique, les citoyens ne sont pas taxés en fonction de leur richesse ou d'un élément représentatif de celle-ci, mais en proportion du comportement que l'État souhaite les dissuader d'adopter. Cette incitation comportementale en faveur de la protection de l'environnement est considérée comme un objectif d'intérêt général par le Conseil. Ainsi, le juge constitutionnel rappelle en 2000 que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que la loi établisse 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 directement en rapport avec ces objectifs²³ ». Cette incitation fiscale à diminuer les comportements polluants ne doit toutefois pas entraîner de situations illogiques où les citoyens qui polluent le moins sont plus fortement imposables que les contribuables ayant une activité moins respectueuse de l'environnement. Le juge constitutionnel a ainsi censuré les dispositions relatives à la mise en place d'une contribution carbone en 2009. En effet, celle-ci se justifiait par un objectif de réduction de la production des gaz à effet de serre, tout en permettant de sauvegarder la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale. Or les exemptions prévues dans la loi de finances pour 2010 conduisaient à ce que les secteurs à l'origine de 93 % des émissions industrielles de dioxyde de carbone soient totalement exonérés de la contribution carbone. Au total, les activités assujetties à la contribution carbone ne représentaient qu'environ 48 % des émissions totales de gaz à effet de serre en France et cette contribution était en réalité une taxe additionnelle sur les carburants, ainsi principalement supportée par les usagers. Par conséquent, le Conseil constitutionnel n'a pu que constater que ce mécanisme n'était pas conforme à l'objectif d'intérêt général de lutte contre les changements climatiques et qu'il était constitutif d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques²⁴. Cette position relative au fait que le Conseil vérifie que l'assiette et le taux sont en adéquation avec l'objectif poursuivi par la loi a été confirmée dans le cadre d'une

21. Pierre Collin, « Fiscalité environnementale et Constitution », art. cité.

22. Cf. par exemple décision 2015-477 QPC du 31 juillet 2015, cons. 3.

23. Décision 2000-441 DC du 28 décembre 2000, cons. 34.

24. Décision 2009-599 DC du 29 décembre 2009, cons. 82. Cf. André Barilari, « Le principe d'égalité devant l'impôt », *Constitutions*, n° 2, 2010, p. 277.

jurisprudence constante. En tout état de cause, certains auteurs n'hésitent pas à critiquer – non sans humour – les dérogations accordées à la fiscalité écologique en matière d'égalité²⁵.

Si l'objectif de l'impôt à finalité écologique est présenté de façon manifeste comme celui d'orienter les comportements des contribuables, force est de constater que la réalité est bien plus ambiguë, ce type de fiscalité ayant un rendement budgétaire très intéressant pour l'État.

UNE APPLICATION DIFFÉRENCIÉE DE L'IMPÔT À FINALITÉ ÉCOLOGIQUE

Les soubassements vertueux de la fiscalité écologique ne résistent malheureusement pas à une analyse *in concreto* de son application. Le fondement de cette fiscalité est au final très classique et son bilan est travesti par une absence de classification objective.

Un fondement budgétaire – en réalité – classique

Puisque l'impôt à finalité écologique est lié à un but de réduction de la pollution et des impacts environnementaux provoqués par les activités économiques et les modes de consommation, son rendement devrait logiquement être utilisé pour atteindre des objectifs de protection environnementale. Pourtant, ce type de fiscalité est principalement affecté au budget général de l'État (ou

des collectivités territoriales), à l'instar de n'importe quel autre mécanisme fiscal. Cette affectation « verte » pour le moins limitée n'est pas un hasard et, dès 1998, il était reconnu que « la réforme de la fiscalité écologique a pour but notamment de mettre un terme à l'affectation des recettes provenant de diverses taxes et redevances écologiques. Celles-ci, alimentant désormais le budget de l'État, devraient permettre une diminution des charges sociales et, donc, promouvoir l'emploi²⁶ ». La taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), encadrée par la directive européenne sur la fiscalité de l'énergie²⁷, illustre bien le problème de l'absence d'affectation spécifique à la protection de l'environnement. Ainsi, bien que cette taxe ait produit des recettes fiscales d'un montant de plus de 25 milliards d'euros en 2011²⁸, elle est principalement affectée au budget général de l'État (et de manière beaucoup plus réduite à celui des régions et des départements²⁹). Cette situation est caractéristique de l'impôt à finalité écologique. En effet et comme vu précédemment, les taxes environnementales génèrent en réalité deux catégories de ressources, soit celles dites incitatives de réduction de la pollution, soit celles dont l'objectif est purement de lever des recettes fiscales. L'impôt à finalité écologique ne vise ainsi manifestement pas seulement à infléchir les

155

25. « Faut-il y voir une fiscalité écologique, qui voudrait épargner les pigeons et limiter la pollution de l'air, que ce soit sous la forme de gaz carbonique ou de décibels ? Faute d'explication on ne peut que noter l'inégalité que cela représente » (Christophe de la Martinière, « Les contorsions sportives de l'égalité devant l'impôt », *Constitutions*, n° 3, 2012, p. 469).

26. Caroline London, « La fiscalité écologique : un vent de réforme », *Les Petites Affiches*, 24 décembre 1999, p. 5.

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

28. Jean-Paul Albertini (dir.), *La Fiscalité environnementale en France*, op. cit., p. 18.

29. Environ un quart du rendement de la TICPE.

comportements mais aussi à collecter des ressources fiscales pour financer les dépenses publiques. Si, en apparence, la fiscalité écologique est présentée dans son ensemble comme ayant pour but de modifier les comportements des contribuables, il est tout de même possible d'identifier les taxes « vertes » qui poursuivent en réalité un objectif budgétaire plus classique. Il suffit justement de se baser sur les effets concrets d'un impôt à finalité écologique. Un mécanisme fiscal efficace sur le plan incitatif va produire peu de recettes car il sera suffisamment dissuasif pour orienter les contribuables vers des usages plus respectueux de l'environnement. À l'opposé, une taxe qui rapporte de façon durable d'importantes recettes aura souvent un objectif incitatif faible voire inexistant. En effet, lorsque l'externalité est sous-évaluée, la taxe n'a pas de finalité incitative, puisqu'il est moins intéressant de prévenir la pollution que de payer la taxe. Ce constat va toutefois devoir être tempéré en 2017, étant donné « l'affectation de la quasi-intégralité du rendement des mesures de fiscalité écologique votées en loi de finances rectificative pour 2015 (alignement progressif de la fiscalité du gazole et des supercarburants, hausse de la composante carbone en taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques, sur le gaz naturel et sur le charbon), estimé à 1,8 milliard d'euros, au financement du compte d'affectation spéciale "transition énergé-

tique" (à hauteur de 1,7 milliard d'euros) et non pas au budget général³⁰ ».

En parallèle, le mode de calcul des différentes taxes écologiques pose aussi problème vis-à-vis de l'objectif de protection de l'environnement que présente l'impôt à finalité écologique, étant entendu que, « si la plupart des taxes ont été au départ présentées comme ayant une finalité écologique, les taux de ces taxes n'étant pas fixés en fonction des dommages causés à l'environnement, leur effet sur la pollution est limité³¹ ». Le fondement de ce type d'imposition sur le principe pollueur-payeur est lui aussi problématique. Pour certains auteurs, ce principe entraîne des situations où celui qui paie peut polluer. Le pollueur-payeur devient ainsi un utilisateur-payeur. En ce sens, la portée de l'article 4 de la Charte de l'environnement³² est d'ailleurs tout autant équivoque, étant donné que le terme « contribuer » peut renvoyer à une simple prise en charge partielle des coûts de lutte contre la pollution et non à une réparation intégrale des dommages environnementaux. Dans la pratique, le principe pollueur-payeur peut ainsi bien plus s'apparenter à un principe économique plutôt qu'à un principe uniquement dédié à la protection de l'environnement. Par ailleurs et pour revenir au principe d'égalité, Sylvie Caudal précise que le contrôle opéré sur le fondement de ce principe du droit financier et fiscal – pour des raisons de conciliations complexes et aléatoires – « s'est souvent avéré fatal aux

30. Projet de loi de finances pour 2017, tel que renvoyé à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, exposé général des motifs, 28 septembre 2016, p. 34.

31. Conseil des impôts, *Fiscalité et environnement. Vingt-troisième rapport au président de la République*, septembre 2005, p. 15.

32. Pour rappel: « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi. »

écotaxes³³», malgré les reconnaissances susmentionnées du Conseil constitutionnel³⁴.

Un recensement discrétionnaire et orienté des pouvoirs publics

On pourrait penser que le recensement des composantes de l'impôt à finalité écologique se base sur l'ensemble des éléments des définitions précédemment données. Ainsi, selon le rapport sur le projet de loi de finances pour 2016 précité, les actuels classements budgétaires font « entrer dans cette catégorie l'ensemble des impôts qui ont pour but de décourager un comportement qui n'est pas vertueux sur le plan environnemental ». En réalité, l'approche théorique de la fiscalité écologique « ne reflète que partiellement l'étendue des mesures fiscales qui s'affichent comme poursuivant un objet environnemental³⁵ ». Le rapport mentionné ci-dessus illustre nettement cette situation pour le moins contradictoire. Ainsi, il y est clairement énoncé que « la TICPE – qui est le plus important des impôts écologiques avec un rendement global estimé à 28,2 milliards pour 2016 – joue un rôle désincitatif majeur en taxant les carburants polluants. À elle seule, la TICPE représente 43 % de la fiscalité écologique retenue dans cette étude ». Or, comme examiné plus haut, il est difficile d'affirmer qu'une taxe est incitative dès lors qu'elle représente près de la moitié de la fiscalité écologique nationale du fait de son rendement proche des 30 milliards d'euros. Si certaines taxes écologiques sont donc peu incitatives, d'autres, aux rendements plus réduits et classées dans

cette même catégorie d'impôts, ne poursuivent pourtant pas des objectifs directement environnementaux, à l'instar de la taxe sur les certificats d'immatriculation de véhicule (la « carte grise ») qui finance principalement les régions. En réalité, la classification très large des composantes de l'impôt à finalité écologique permet une subtile réduction des rendements de la fiscalité présentée comme classique. La fiscalité « écologique », adjectif accolé généralement pour qu'elle soit mieux acceptée par la population, remplace ainsi progressivement les autres types de fiscalité. Si Sylvie Caudal se refuse à intégrer la fiscalité simplement liée à l'environnement, c'est-à-dire « tout prélèvement obligatoire dont l'assiette a un rapport avec l'environnement³⁶ », on ne peut que remarquer que cette opinion n'est pas partagée par les pouvoirs publics. Ce mouvement va, d'après l'exposé des motifs du projet de loi relatif à la biodiversité enregistré le 26 mars 2014 à l'Assemblée nationale, « dans le sens des recommandations de la Commission européenne, laquelle a [...] incité la France, à l'occasion de son examen du programme national de réforme de la France pour 2013 et du programme national de stabilité pour la période 2012-2017, à “rééquilibrer la part des taxes environnementales” et à “prendre des mesures supplémentaires déplaçant la charge fiscale sur le travail vers les taxes environnementales ou la consommation” ». Le problème patent est qu'en pratique on ne constate pas un développement réel d'une fiscalité dédiée à

157

33. Sylvie Caudal, *La Fiscalité de l'environnement*, op. cit., p. 60.

34. Sylvie Caudal, « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France », *Revue française de finances publiques*, n° 114, 2014, p. 39.

35. Pierre Collin, « Fiscalité environnementale et Constitution », art. cité.

36. Sylvie Caudal, *La Fiscalité de l'environnement*, op. cit., p. 30.

la protection de l'environnement, mais plutôt une tentative de « verdir » des mécanismes fiscaux, qui existent parfois depuis plus de soixante ans³⁷.

*

158 L'avenir de la fiscalité nationale semble reposer en partie sur l'impôt à finalité écologique. Ce type de fiscalité présente des avantages certains : des rendements importants ; une image relativement positive auprès des citoyens ; un objectif global de protection et d'amélioration de l'environnement. Pourtant, la fragile façade d'une fiscalité écologique idéalisée ne résiste pas à l'examen des faits. Si ses avantages restent indéniables sur un plan purement fiscal, il semble difficile de soutenir la même analyse eu égard à son apport à la protection de

l'environnement, objectif pourtant présenté comme légitimant ces très nombreux mécanismes d'imposition et de taxation « vertes ». La modification des comportements des contribuables au profit de l'environnement, par l'intermédiaire d'une imposition spécifique, semble être ainsi reléguée au second plan, à l'instar de ce que le ministre en charge de l'environnement a déclaré lors d'un entretien sur i-Télé le 28 avril 2016 – « Je ne veux pas d'écologie punitive » – et à l'instar des propositions du projet de loi de finances pour 2017. Ainsi, il apparaît malheureusement que l'idée générale que l'on se fait de l'impôt à finalité écologique n'est pas forcément exacte, bien qu'il faille rester vigilant sur son évolution future, en considération de la probable détérioration de l'environnement dans un contexte de changements globaux.

37. À l'instar de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques qui tire son origine de la taxe intérieure pétrolière, mise en place par la loi du 30 mars 1928 relative au régime d'importation du pétrole.