L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne : un barrage pacifique

Cyrille Beaufils

Dans Gestion & Finances Publiques 2021/2 N° 2, pages 27 à 34
Éditions JLE Éditions

ISSN 1969-1009
DOI 10.3166/gfp.2021.2.005

Article disponible en ligne à l'adresse
https://droit.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2021-2-page-27?lang=fr

CAIRN.INFO

Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.

Distribution électronique Cairn.info pour JLE Éditions.
Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.
Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.



Cyrille BEAUFILS
Maître des requêtes au Conseil d'État, Responsable du Centre de recherches et de diffusion juridiques

L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne : un barrage pacifique

Mots-clés : fiscalité environnementale - principe d'égalité en matière fiscale - fiscalité écologique - universalité budgétaire - Charte de l'environnement - principe de pollueur-payeur

Si diverses normes constitutionnelles sont susceptibles d'inspirer la création d'impositions environnementales, elles sont davantage sources de contraintes que de protection des dispositions législatives les mettant en œuvre. Les principes classiques du droit budgétaire et fiscal ne limitent guère la marge de manœuvre en la matière, à l'exception du principe d'égalité qui s'avère, comme pour tout le droit fiscal, la norme de référence la plus exigeante.

La fiscalité environnementale, qui emprunte ses traits autant à l'impôt qu'à l'instrument de politique publique, se trouve, du fait de cette « *ambiguïté* »[1], soumise aux règles qui encadrent l'un comme l'autre, en particulier s'agissant du respect du principe d'égalité. Le système juridique français, en grande partie « *neutre et adaptable* », comporte ainsi, pour cette fiscalité, « *de réels obstacles juridiques* »[2]. Cette relative rigueur découle de ce que la fiscalité environnementale, comme toute fiscalité comportementale, vise, davantage qu'à percevoir des recettes, à modifier des comportements. L'on entend, en effet, ici la fiscalité environnementale – ou encore

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

[2] Sylvie Caudal, « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France », *RFFP*, avril 2011, n° 114, p. 9

doi:10.3166/gfp.2021.2.005

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

fiscalité écologique ou verte – comme désignant les taxes qui frappent des comportements ayant des incidences négatives pour l'environnement dans le but de les réduire. S'y ajoutent, par symétrie, les dispositifs fiscaux encourageant les comportements vertueux d'un point de vue écologique. Par opposition aux impôts de rendement, en principe caractérisés par une assiette large et un taux faible destinés à les rendre peu distorsifs, de telles taxes devraient s'illustrer par une assiette étroite et un taux élevé reflétant une « *absence voulue (on serait presque tenté de dire consubstantielle) de neutralité* »[3]. Aussi sont-elles susceptibles de ne répondre qu'imparfaitement aux exigences classiques qui encadrent la loi fiscale. Il faut cependant se garder de voir les règles de droit interne applicables à cette fiscalité particulière comme la condamnant irrémédiablement. Parce qu'elles se résument, pour l'essentiel, à une exigence de cohérence dans la conception du dispositif fiscal au regard de l'objectif poursuivi, ces règles sont, au contraire, les garantes de son efficacité – aux dépens, peut-être, d'accommodements politiques parfois difficilement justifiables en droit mais utiles en opportunité à l'acceptation d'une mesure. Plus qu'une barrière infranchissable, les contraintes de droit interne applicables à la fiscalité environnementale s'apparentent à un barrage qui, en canalisant son cours, en accroît la puissance. Si diverses normes constitutionnelles sont susceptibles d'inspirer la création d'impositions environnementales, elles sont davantage sources de contraintes que de protection des dispositions législatives les mettant en œuvre (I). Les principes classiques du droit budgétaire et fiscal ne limitent guère la marge de manœuvre en la matière (II), à l'exception du principe d'égalité qui s'avère, comme pour tout le droit fiscal, la norme de référence la plus exigeante (III).

1 La source : l'inspiration constitutionnelle de la fiscalité environnementale

Le bloc de constitutionnalité contient, en son sein, plusieurs dispositions susceptibles de se traduire, au niveau législatif, par le développement de la fiscalité environnementale (A). Loin de constituer un « écran constitutionnel » protégeant les lois fiscales, ces dispositions s'avèrent porteuses d'exigences additionnelles (B).

A. Des inspirations au sommet de la hiérarchie des normes…

1. La Charte de l'environnement consacre le principe de « pollueur-payeur »

L'article 2 de la Charte de l'environnement consacre, de façon générale, le devoir de chacun de « *prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement* ». Son article 6 impose la conciliation, par les politiques publiques, des dimensions économique, sociale et environnementale du développement durable, ce qui pourrait en théorie fonder la censure de dépenses fiscales excessivement défavorables à l'environnement[4]. Ce sont toutefois les articles 3 et 4 de la Charte qui 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 ».

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.

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. Si l'on excepte la question de son affectation, la fiscalité environnementale n'est, par elle-même, pas susceptible de répondre à cette exigence, qui relève bien davantage du droit de la responsabilité, le dispositif fiscal incitatif n'ayant, en effet, pas suffi à prévenir la pollution.

2. La transposition, en droit interne, des engagements internationaux en matière de protection de l'environnement trace une voie d'action

La France a également souscrit des engagements internationaux qui constituent, avec le

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

[4] V. Sylvie Caudal, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », *Revue juridique de l'environnement*, n° spécial 2005, p. 237 ; *contra* la note n° 16 ci-dessous.

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

droit dérivé qui en découle, une autre inspiration juridique de la fiscalité environnementale, à défaut d'en être le véritable fondement. Si l'encadrement international de la fiscalité environnementale est extérieur au champ de la présente étude (v., la contribution dédiée à ce sujet dans le présent dossier), il convient de noter que le droit interne se fait l'écho de ces divers engagements.

En droit national, ces accords se sont en effet 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).

L'exemple le plus notable en est sans doute la réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES). L'article L. 100-4 du code de l'énergie fixe des objectifs de réduction des émissions à horizon 2030. Ces objectifs se déclinent en « *budgets carbones* » pluriannuels (art. L. 222-1 A du code de l'environnement), répartis entre grands secteurs par la « *stratégie nationale bas-carbone* » (art. L. 222-1 B). Ces dispositifs sont la traduction des engagements pris par la France et par l'Union européenne dans le cadre de la convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques (CCNUCC) du 9 mai 1992 et de l'accord de Paris sur le climat du 12 décembre 2015. Contrairement au juge constitutionnel, qui a vu dans ces dispositions législatives de simples dispositions de programmation,[5] le juge administratif, les lisant à la lumière de l'accord de Paris et de la CCNUCC, leur a récemment reconnu une portée contraignante appelant, de la part du Gouvernement, des justifications sur la crédibilité de la trajectoire de réduction des émissions prévue et sur la nécessité de mettre en œuvre des actions supplémentaires pour tenir ces objectifs.[6]

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 2022[7], 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. De façon plus générale, l'article L. 100-2 du code de l'énergie prévoit, depuis la loi n° 2015-992 du 17 août 2015, 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* ».

B. … porteuses d'exigences supplémentaires

1. La fiscalité environnementale ne peut se prévaloir d'un « écran constitutionnel » mais pourrait bénéficier de l'appui des objectifs de valeur constitutionnelle qu'elle poursuit

Si la fiscalité environnementale peut s'autoriser d'inspirations supra-législatives ou programmatiques, aucune d'elles ne peut être regardée comme impliquant nécessairement la création d'impositions écologiques. Les dispositions fiscales fixant le régime de ces impositions ne peuvent être regardées comme se bornant à « *tirer les conséquences nécessaires de dispositions constitutionnelles* »,[8] ce qui leur garantirait la protection d'un « écran constitutionnel » contre la mise en cause au regard du droit international voire d'autres normes constitutionnelles.

Les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement réclament ainsi l'intervention du législateur (« *dans les conditions définies par la loi* ») pour préciser leurs conditions d'application.[9] La nécessité de précisions au niveau législatif rend incertain le soutien que la fiscalité environnementale peut tirer de la consécration au niveau constitutionnel du principe « pollueur-payeur ». Il ressort des décisions du Conseil constitutionnel que les articles 3 et 4 ne prémunissent pas les dispositions fiscales environnementales contre la censure au regard du principe d'égalité, dont elles ont au contraire pour effet d'accroître les exigences (v. infra).

Quoique la jurisprudence constitutionnelle n'en fournisse pour l'heure pas d'exemple, il n'est, en revanche, pas interdit de penser que ces mêmes articles pourraient contrebalancer, dans la pesée du juge, d'autres principes tels que la liberté d'entreprendre ou la liberté d'aller et venir, qui encadrent également la loi fiscale.[10] Hors champ fiscal, un exemple en a récemment été donné lorsque le Conseil constitutionnel a estimé que l'interdiction de la production, du stockage et de la circulation de certains produits phytopharmaceutiques assurait « *une conciliation qui n'est pas manifestement déséquilibrée entre la liberté d'entreprendre et les objectifs de valeur constitutionnelle de protection de l'environnement et de la santé* ».[11]

[5] Cons. const., décis. n° 2015-718 DC du 13 août 2015, § 12.

[6] CE, 19 novembre 2020, *Commune de Grande-Synthe et autre*, n° 427301, à publier au Recueil.

[7] L. n° 2018-32 du 22 janv. 2018 de programmation des finances publiques pour 2018 à 2022, *JORF* n° 0018, 23 janv. 2018.

[8] V. pour une illustration *a contrario*, CE, 6 avril 2016, *M. A. et autres*, n° 380570, Rec. p. 119.

[9] V. par ex. le 3° du II de l'art. L. 110-1 du code de l'environnement.

[10] V. Bastien Lignereux, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, LexisNexis, 2020, pp. 467-478.

[11] Cons. const., décision n° 2019-823 QPC du 31 janvier 2020, § 12

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

2. La Charte de l'environnement n'encadre que faiblement le droit fiscal

La portée de la Charte de l'environnement en termes, cette fois, d'encadrement de la fiscalité environnementale est également mal définie.

Dans sa décision de 2009 censurant la contribution carbone,[12] 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 paraissent donc pas constituer une norme de référence autonome au regard de laquelle exercer son contrôle, mais bien plutôt des « *exigences supplémentaires* »[13] qui complètent le principe d'égalité.

Lorsque le juge constitutionnel exerce un contrôle de la loi fiscale au regard de la Charte en le dissociant du contrôle au regard du principe d'égalité, il le fait, en outre, avec la plus grande prudence. Ainsi, lorsque le Conseil constitutionnel a été saisi d'un dispositif d'avantage fiscal environnemental (le crédit d'impôt pour la transition énergétique, destiné à financer des travaux et dépenses en faveur de la rénovation énergétique des logements), critiqué au regard de l'article 1er de la Charte[14] comme insuffisamment ambitieux, notamment du fait qu'il était réservé aux ménages les plus modestes, il a écarté le grief « *en tout état de cause* ».[15]

Le contrôle au regard de la Charte de l'environnement n'a, pour l'heure, pas non plus conduit à la censure de dispositions fiscales défavorables à l'environnement, qu'il s'agisse d'avantages fiscaux grevant des impositions environnementales pour des motifs de soutien économique aux entreprises ou de taxes pesant sur des comportements vertueux d'un point de vue écologique.[16]

2 Le canal : les principes de légalité, de sécurité juridique et d'universalité budgétaire

Ces principes classiques du droit fiscal encadrent également la fiscalité environnementale. Les deux premiers concernent la définition de l'impôt lui-même (A), le troisième régit sa potentielle affectation à des politiques publiques en faveur de l'environnement (B).

A. La compétence du législateur et la sécurité juridique encadrent la conception d'un impôt environnemental

1. L'application classique de la compétence du législateur

Les conséquences de l'article 34 de la Constitution 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. La fiscalité environnementale ne connaît pas de règles particulières, si ce n'est, sans doute, le bénéfice d'une jurisprudence constitutionnelle plus accommodante pour certaines impositions à caractère très technique. Le Conseil constitutionnel admet en effet 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 (TGAP), du coefficient multiplicateur tenant compte des risques qu'une activité industrielle fait peser sur l'environnement.[17]

2. Des exigences de sécurité juridique particulières

Les exigences constitutionnelles de sécurité juridique connaissent, en matière fiscale, des accommodements 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).[18]

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 (OVC) d'intelligibilité et d'accessibilité. Certes, « *la complexité de la loi ne saurait, à elle seule, porter atteinte* »[19] à cet OVC. Le Conseil constitutionnel censure cependant 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'intéressé.[20] Tel est le cas de 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. Pour autant, l'adaptation fine de la taxe aux catégories de

[12] Cons. const., décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, §§ 77-83

[13] Commentaire de la décision n° 2009-599, p. 28.

[14] « *Chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et respectueux de la santé.* »

[15] Cons. const., décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019 , § 12.

[16] V. notamment l'assujettissement des exportateurs d'électricité renouvelable à la contribution au service public de l'électricité, présenté par ses détracteurs comme une « taxe à l'exportation » frappant ce seul type d'énergie, validé au regard de l'article 6 de la Charte, pour des motifs tenant essentiellement au respect du droit de l'Union – Cons. const., décision n° 2005-516 DC du 7 juillet 2005, §§ 24-25.

[17] Cons. const., décision n° 99-422 DC du 21 décembre 1999, § 19.

[18] Sur ces deux facettes et, plus généralement, le concept de sécurité juridique, cf. J.-M. Sauvé, « L'entreprise et la sécurité juridique », intervention lors du colloque organisé par la Société de législation comparée au Conseil d'État le 21 novembre 2014.

[19] Cons. const., décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, § 119

[20] Cons. const., décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, § 79.

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

contribuables ou aux types de comportements qu'elle cible et la nature parfois technique des calculs qu'elle implique peuvent rendre complexe le régime d'une taxe écologique. Pour le juge constitutionnel, c'est alors au regard des « *motifs d'intérêt général suffisant* »[21] que s'apprécie cette complexité, notamment lorsqu'elle est nécessaire à la bonne adaptation de la taxe à l'objectif poursuivi.

S'agissant de la facette « prévoir », la sécurité juridique est assez permissive pour la fiscalité à finalité budgétaire. Le législateur peut jouer, sous certaines réserves, tant de la « grande » rétroactivité que de la « petite » (ou rétrospectivité) et modifier, pour l'avenir, des dispositifs fiscaux existants. Pour la fiscalité classique, les modifications législatives faisant usage de ces trois possibilités sont souvent guidées par la recherche d'un effet de surprise, destiné à empêcher les contribuables de modifier leur comportement pour échapper à la taxe ou de bénéficier d'un effet d'aubaine.[22] La fiscalité environnementale ayant, au contraire, pour objet de provoquer de tels changements comportementaux, il est logique que l'objectif de sécurité juridique commande des exigences opposées.

Le juge constitutionnel n'a guère eu l'occasion de se prononcer sur leur application à la fiscalité environnementale, ni même à la fiscalité comportementale en général. On peut toutefois tirer de sa jurisprudence l'idée que la rétroactivité d'un dispositif fiscal incitatif remontant au-delà de son annonce publique constituerait un pur effet d'aubaine inconstitutionnel, dès lors qu'une telle extension dans le passé couvrirait des opérations ayant été réalisées sans savoir qu'un bénéfice fiscal en résulterait.[23] A l'inverse, la rétroactivité remontant jusqu'à la date de dépôt du projet de loi peut être justifiée par le souci d'éviter que les acteurs économiques n'attendent, pour adopter le comportement recherché, l'entrée en vigueur de la loi et ne retardent donc d'autant le bénéfice écologique attendu.

De même, la modification pour l'avenir des dispositifs fiscaux environnementaux appelle une certaine prudence. D'une part, lorsque ceux-ci prennent la forme de dispositifs à durée déterminée ayant pour contrepartie un engagement du contribuable à agir dans un sens déterminé, leur modification avant terme est susceptible de méconnaître le respect des attentes légitimes.[24]

D'autre part, même en dehors de ces configurations assez rares, 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 d'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. L'article 265 du code des douanes, qui indiquait, avant sa modification par la loi de finances pour 2019 en réponse au mouvement des « gilets jaunes », les tarifs de la TICPE prévus pour toute la durée de la mandature (2018 à 2022), est l'exemple d'une tentative louable d'offrir une telle prévisibilité aux acteurs économiques autant que du rappel que des nécessités politiques conduisent parfois le législateur à revenir sur ses annonces.

B. L'universalité budgétaire n'interdit pas toute affectation du produit de la fiscalité environnementale

1. La règle de la non-affectation des recettes aux dépenses…

A s'en tenir à la définition proposée en introduction, une imposition ne saurait être qualifiée d'environnementale au motif que son affectation finance l'action publique en ce domaine. Réciproquement, une affectation au budget général ne prive nullement un dispositif fiscal incitant à la préservation de l'environnement de sa caractéristique écologique. La non-affectation des recettes aux dépenses est, en outre un principe classique du droit budgétaire, aujourd'hui repris à l'article 6 de la LOLF. Il n'y a, d'un point de vue juridique, rien que de très normal à ce que le produit de la fiscalité écologique abonde le budget général de l'État. Pourtant, « *pour la majorité des citoyens (élus compris), un impôt vert est un impôt qui doit financer la transition écologique* »,[25] et son affectation peut donc constituer un gage d'acceptabilité.[26] [27]

2. … connaît des dérogations dont peut bénéficier la fiscalité environnementale

Le principe d'universalité budgétaire connaît des tempéraments qui permettent de prévoir une telle affectation. On pense, en particulier, aux comptes d'affectation spéciale (CAS), tels que le CAS « Transition énergétique » créé en 2015[28] pour financer le rachat de l'électricité produite par des sources renouvelables au-dessus du tarif

[21] Même décision, § 80.

[22] Éviter que la publicité donnée à un projet de loi 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 ainsi un motif d'intérêt général de nature à justifier la « grande rétroactivité » d'une loi fiscale – Cons. const., décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, § 19.

[23] Cons. const., décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, § 20, qui censure un crédit d'impôt pour les intérêts d'un emprunt destiné à l'acquisition d'un logement sur le terrain du principe d'égalité, au motif que sa rétroactivité, ne pouvant poursuivre un objectif incitatif, devait être regardée comme tendant à soutenir la consommation et le pouvoir d'achat et que n'en faire bénéficier que les contribuables ayant acquis leur résidence depuis moins de cinq ans créait une différence de traitement injustifiée.

[24] Par ex., s'agissant de la suppression des taux « historiques » de prélèvements sociaux qui constituaient la contrepartie d'une durée de six ou huit ans de conservation des contrats – Cons. const., décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, §§ 13-20.

[25] Christian de Perthuis, « Du bon usage de la fiscalité écologique », *Les Échos*, 14 nov. 2018, p. 12

[26] L'affectation peut, à des fins d'acceptabilité, également viser d'autres objectifs qu'environnementaux, tels que la baisse d'autres prélèvements obligatoires ou la compensation des ménages – v. la partie du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), « La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique », La Doc. fr., sept. 2019, consacrée au « double dividende » (pp. 104 et s.).

[27] L'affectation est, en outre, une condition de la conventionnalité de la taxe au regard du droit de l'Union lorsqu'elle frappe des produits soumis au régime des accises – v. notre rapport particulier n° 2 joint au rapport du CPO précité, §§ 51 à 54.

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

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

du marché. Il était essentiellement alimenté par la TICPE et la taxe intérieure sur les houilles, les lignites et les cokes (TICC), avant sa disparition en 2021[29]. D'autre part, le droit budgétaire n'interdit pas l'affectation de recettes à d'autres personnes que l'État, pourvu qu'il s'agisse de financer des missions de service public[30]. Les « redevances » perçues par les agences de l'eau (qui sont en réalité des impositions de toute nature[31]) en sont un exemple.

3 Le barrage : le principe d'égalité devant l'impôt

Découlant de sources constitutionnelles et canalisée par les principes classiques qui encadrent le droit fiscal et budgétaire, notamment les exigences de sécurité juridique, la fiscalité environnementale s'est souvent heurtée au filtre exigeant du principe d'égalité. Plus serré que pour la fiscalité de rendement, en raison des objectifs incitatifs poursuivis par la fiscalité verte (A), ce barrage garantit sa cohérence et donc son efficacité économique (B).

A. Le principe d'égalité devant l'impôt est exigeant pour la fiscalité comportementale

1. Le principe d'égalité applicable à la fiscalité de rendement…

Le principe d'égalité devant l'impôt recouvre deux facettes : l'égalité devant la loi fiscale, qui découle de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, et l'égalité devant les charges publiques, qui résulte de son article 13. Ensemble, elles constituent « *de loin la norme de contrôle principale* »[32] de la loi fiscale. Il n'en va pas différemment de la fiscalité environnementale, pour laquelle le principe d'égalité impose toutefois des contraintes spécifiques.

Pour une taxe de rendement, ayant pour objet de lever des ressources fiscales, le respect du principe d'égalité dans la façon dont sont traités les différents assujettis s'analyse essentiellement au regard de leurs capacités contributives. Le juge constitutionnel fait porter son contrôle au regard de l'article 13 sur trois points. D'une part, il s'assure, par un contrôle très restreint, que l'assiette retenue par le législateur est bien le reflet de capacités contributives – c'est-à-dire d'une richesse disponible pour le contribuable. D'autre part, il vérifie que l'imposition n'entraîne pas de rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques, c'est-à-dire ne revêt pas un caractère confiscatoire ni ne fait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés. Enfin, il s'assure que le régime de la taxe repose sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis par le législateur.

Sous le timbre de l'article 6, le Conseil constitutionnel opère un contrôle des différences de traitement instaurées entre diverses catégories de contribuables : celles-ci doivent être justifiées par une différence de situation ou par un motif d'intérêt général, tous deux devant être en rapport avec l'objectif poursuivi par la loi.

Lorsque le but poursuivi par la loi fiscale est purement budgétaire, « *les deux fondements constitutionnels se rejoignent en partie : s'assurer que la différence de traitement est en rapport avec l'objectif poursuivi se confond souvent avec la vérification que le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels au regard de cet objectif* »,[33] au premier rang desquelles les facultés contributives des assujettis.

2. … se trouve renforcé lorsque la fiscalité poursuit un objectif comportemental

Le législateur peut toutefois utiliser la fiscalité à des fins autres que de rendement, notamment comme un moyen d'inciter les contribuables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général. Cette fiscalité comportementale (incitative ou dissuasive) 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 objectif premier d'obtenir des recettes et n'est pas répartie à l'aune des capacités contributives.

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 – avec un contrôle sensiblement plus approfondi que celui qu'il opère pour un impôt de rendement – que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

En matière de fiscalité environnementale, « *s'agissant d'un prélèvement qui se veut incitatif,*

[29] Art. 89 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

[30] Art. 2 de la LOLF.

[31] Cons. const., décision n° 82-124 L du 23 juin 1982.

[32] B. Lignereux, préc., § 14, p. 8 – l'auteur consacre d'ailleurs au principe d'égalité près du tiers de son ouvrage.

[33] *Ibid.*, § 432, p. 269.

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

le principe "pollueur-payeur" est une déclinaison de l'égalité devant l'impôt »[34]. 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 TGAP à l'électricité et aux produits énergétiques fossiles[35]. Le juge a en effet relevé qu'il était prévu de soumettre l'électricité à la taxe, alors qu'en raison de ses modes de production en France, la consommation d'électricité contribuait très faiblement aux rejets de CO_2. Face à une taxe environnementale, le Conseil constitutionnel est donc amené à s'assurer non seulement que le dispositif n'exclut pas certains contribuables qui devraient être assujettis[36] mais aussi qu'il ne frappe pas des contribuables qui devraient en être exclus.[37] Dans ce second cas, il censure alors moins une différence de traitement injustifiée entre deux situations semblables qu'une identité de traitement (imposition) injustifiée entre deux situations différentes (origine plus ou moins polluante du produit taxé), ce qui le rapproche d'une acception du principe d'égalité « à l'européenne ».[38]

Lorsque le législateur s'est fixé un objectif environnemental plutôt que de rendement, la pure logique voudrait que la cohérence du dispositif fiscal ne soit contrôlée qu'au regard de cet objectif : « *lorsqu'une fonction de police s'exprime par l'interventionnisme fiscal, la logique normative prend le pas sur celle de l'équité financière. Voilà le nœud gordien de la fiscalité interventionniste* ».[39] Il n'est toutefois pas certain que le caractère comportemental de la taxe conduise le juge à s'abstraire de tout raisonnement au regard des capacités contributives des assujettis. D'une part, le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion d'examiner au fond, sans relever d'inopérance, la question du caractère confiscatoire d'une imposition comportementale dans une décision validant, pour l'essentiel, la contribution sur les boissons énergisantes.[40] Symétriquement, lorsqu'est en cause un mécanisme fiscal destiné à encourager l'adoption de certains comportements, le juge s'assure que l'avantage fiscal consenti ne pas 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 publiques.[41]

D'autre part, le Conseil admet que des avantages incitatifs soient réservés aux foyers les plus modestes. Saisi du dispositif d'abattements fiscaux sur certains revenus de capitaux mobiliers, il a par exemple souligné que « *loin de méconnaître l'article 13* » de la Déclaration de 1789 « *une telle limitation du champ d'application (…) permet de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables concernés* »,[42] mêlant ainsi des considérations tirées de l'encouragement à l'épargne en actions françaises à d'autres relevant plus directement de l'article 13.

Enfin, même si l'on devait appliquer à la taxe environnementale la grille d'analyse retenue par le juge constitutionnel non plus pour la loi fiscale mais pour tout 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, que ce soit au regard de la liberté d'entreprendre ou du droit de propriété[43], ou même au regard de l'égalité devant les charges publiques.[44]

B. Le principe d'égalité encourage à un choix attentif de l'objectif environnemental poursuivi et à la cohérence du régime construit pour l'atteindre

1. La définition de l'objectif poursuivi dicte les modalités d'examen par le juge

L'examen d'un dispositif fiscal au regard du principe d'égalité se fait en grande partie compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur tel qu'il ressort des travaux préparatoires. La définition de cet objectif revêt donc une importance cruciale, à deux titres.

D'une part, lorsque le législateur affirme poursuivre un objectif de rendement, c'est au regard du principe d'égalité devant l'impôt apprécié en fonction des capacités contributives que raisonne le Conseil constitutionnel. La décision relative à la taxe de solidarité sur les billets d'avion[45] en fournit une illustration : contrairement aux parlementaires qui l'avaient saisi et soutenaient qu'il s'agissait d'une imposition écologique, le juge constitutionnel s'est appuyé sur les travaux préparatoires pour estimer qu'il était face à une imposition de rendement[46] et qu'il était ainsi possible de calculer la taxe sur le nombre de passagers transportés et le prix du billet plutôt que les émissions de CO_2 de l'avion. En outre, le juge constitutionnel « *n'admet pas que, pour une même mesure fiscale, le législateur se 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*

[34] Jean-Eric Schoettl, « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *Les Petites Affiches*, 2001, n° 1, p. 8.

[35] Cons. const., décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, §§ 32-38.

[36] V., par ex., la censure du bonus-malus énergie qui excluait, sans rapport avec l'objectif poursuivi, les consommations professionnelles et le secteur tertiaire – Cons. const., 11 avril 2013, décision n° 2013-666 DC, § 13.

[37] V. par ex., la réserve prononcée sur la TGAP-déchets pour éviter qu'elle ne s'applique à des déchets inertes stockés dans des installations pour déchets ménagers – Cons. const. 18 octobre 2010, décision n° 2010-57 QPC.

[38] Contrairement aux juges constitutionnel et administratif français, la CJUE et la CEDH contrôlent en effet, sous l'angle de la non-discrimination, que des situations différentes reçoivent bien un traitement différent – v. not. CJCE Gr. ch., 16 décembre 2008, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine e.a.*, aff. C-127/07, § 23.

[39] Robert Hertzog, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », *RFFP*, avril 2011, n° 114, p. 129.

[40] Cons. const., décision n° 2014-417 QPC du 19 septembre 2014, § 13.

[41] Cons. const., décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, § 20

[42] Cons. const., décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000, § 5.

[43] 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.

[44] 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, § 16.

[45] Cons. const., décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019, §§ 46-47.

[46] Destinée à financer, via l'agence de financement des infrastructures de transport de France, le transport ferroviaire afin de limiter les émissions de CO2, ce qui souligne qu'une taxe n'est pas environnementale du seul fait de son affectation.

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)

lequel des deux objectifs le législateur a privilégié ».[47]

D'autre part, cette première étape fixe l'objectif au regard duquel le Conseil constitutionnel va apprécier la cohérence du dispositif fiscal environnemental. 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, que le Conseil constitutionnel a été amené à appliquer un raisonnement relatif à la faible pollution émise par la production d'électricité conduisant à la censure.[48]

2. La cohérence du dispositif fiscal au regard de l'objectif environnemental poursuivi garantit sa conformité au principe d'égalité

Une fois l'objectif de la taxe identifié, le juge constitutionnel s'assure que l'assiette, le taux et ses autres caractéristiques font de la taxe un moyen adapté à la poursuite de cet objectif.

Ainsi la censure en 2009 de la contribution carbone[49] s'explique-t-elle par les exonérations trop nombreuses dont bénéficiaient divers secteurs, notamment en contrepartie de la mise en œuvre du système d'échanges de quotas, alors que ceux-ci demeuraient attribués à titre gratuit. Les activités assujetties à la contribution carbone représentant moins de la moitié des émissions de gaz à effet de serre du pays, 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 de l'égalité devant les charges publiques.

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.[50] *A fortiori* peut-on penser qu'un crédit d'impôt forfaitaire également réparti entre tous les contribuables, neutre du 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.

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.

Les contraintes du droit interne applicables à la fiscalité environnementale ne sont, in fine, pas différentes de celles qui s'imposent à toute fiscalité comportementale et qui découlent de ce que, plutôt que de poursuivre un objectif de rendement, le législateur a entendu transformer l'impôt en instrument d'évolution des comportements.

La légitimité que la fiscalité écologique tire de ses sources constitutionnelles ne lui est, pour l'heure, guère favorable aux yeux du juge constitutionnel, qui y voit davantage la justification d'un contrôle renforcé. Exigeant en termes de conception du dispositif fiscal envisagé – tant au regard de la définition de son objectif que de la fixation de ses règles d'assiette et de taux –, ce cadre a pour effet de garantir la pleine efficacité des taxes environnementales qu'il laisse passer. N'est-ce pas ce qu'il faudrait souhaiter à tout impôt ? ■

[47] Commentaire de la décision du Cons. const., n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016.

[48] Décision n° 2000-441 DC précitée.

[49] Cons. const., décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, §§ 77-83

[50] V., par ex., la décision n° 2013-666 DC précitée, § 13, qui constate l'absence de dispositif « produisant des effets équivalents » au bonus-malus énergétique pour les catégories exemptées.

JLE Editions | Telecharge le 31/10/2025 sur https://droit.cairn.info (IP: 188.119.36.163)