

## **Les taxes carbonees à l'épreuve du principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel**

**Fabrice Bin**

Maître de conférences de droit public - Université Toulouse 1 Capitole  
Institut de recherches en droits européen, international et comparé IRDEIC  
Centre européen de recherches fiscales et financières CERFF

### **Introduction du problème**

Si l'adoption récente d'une imposition du carbone au sein des accises a semblé clore<sup>1</sup>, dans la discrétion, quinze ans d'échecs devant le Conseil constitutionnel, l'exemple des taxes carbonees n'a été choisi que comme symbole de la difficulté d'insérer la fiscalité environnementale dans la philosophie politique de l'impôt consacrée par la Constitution française.

### **Les échecs successifs dans l'adoption de la taxe carbonee en France (2000-2013)**

Les « taxes carbonees » (taxes dont l'assiette repose sur la production de gaz carbonique, nuisible à la couche d'ozone), sont le symbole des réformes fiscales environnementales adoptées pour transformer les systèmes fiscaux à la suite des exemples scandinaves<sup>2</sup>. Emportée par l'enthousiasme européen des années quatre-vingt-dix en faveur des écotaxes, la France adopte en 1999 une imposition prétendue générale de la pollution (TGAP) et le Parlement étend la mesure en instaurant dans la Loi de finances rectificative pour 2000 une composante « carbonee » ou plus exactement une imposition de la consommation d'énergie dans le but de favoriser les économies en la matière. La mesure est censurée par le Conseil constitutionnel qui observe notamment qu'il est incohérent d'imposer l'électricité produite en France très largement avec une énergie nucléaire peu productrice de dioxyde de carbonee<sup>3</sup>.

Il faut attendre 2009 pour une nouvelle tentative, qui échoue elle-aussi en raison du trop grand nombre d'exceptions, adopté pourtant pour respecter la directive européenne ayant instauré un marché des droits à polluer. Face à une assiette réduite comme peau de chagrin, le

---

<sup>1</sup> A. Magnant, « La taxe carbonee en France : la troisième tentative est la bonne », *RFFP*, n°131, sept. 2015, pp.239-255.

<sup>2</sup> Cf. P. Beltrame et F. Bin, « La réforme fiscale environnementale en Europe du Nord : un exemple de politique fiscale concertée », in *Mélanges Robert Hertzog*, Paris, Economica, 2010, pp.31-42.

<sup>3</sup> Conseil constitutionnel, Décision n° 2000-441 DC du 28 déc. 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000* : Cf. notamment S. Caudal, « Un nouvel obstacle pour l'écotaxe sur l'énergie. Commentaire de la décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, concernant l'extension de la taxe générale sur les activités polluantes à l'énergie », *RJE* 2001, vol. 26 n°2, pp. 211-230 ; S. Cottin et D. Ribes, « Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil constitutionnel », *RRJ - Droit prospectif*, 2001-2 (88), pp. 659-689 ; J. Lamarque, « Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes », in Ch.-A. Garbar (dir.), *Les mutations contemporaines du droit public. Mélanges en l'honneur de Benoît Jeanneau*, Paris, Dalloz, 2002, pp. 183-206.

Conseil considère à nouveau que l'incohérence interne du dispositif interdit qu'il soit fait exception au principe d'égalité<sup>4</sup>.

La troisième tentative, cette fois réussie, intervient à l'occasion d'un changement d'ambition. Plutôt que de créer une nouvelle imposition répondant aux objectifs spécifiques de la lutte contre l'effet de serre, il ne s'est agi que d'un ajustement progressif de l'assiette de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) sur la base de l'intensité polluante et de façon proportionnée à la production de dioxyde de carbone<sup>5</sup>. Non contesté, ce dispositif n'a pas été censuré par le Conseil<sup>6</sup>. Clairement, cette réforme fiscale a posé moins de problème car il n'y avait pas de création d'un régime fiscal nouveau et spécifique mais l'introduction de considérations environnementales dans la détermination d'un prélèvement très classique : les droits d'accises. L'absence de censure juridictionnelle et le caractère peut-être moins lisible de la mesure explique peut-être la relative indifférence ayant accompagné cette réforme. Cette contribution climat-énergie touche pourtant les ménages, mais, noyée dans un ensemble plus vaste et plus traditionnel, elle a été « médiatiquement » dépassée par les péripéties de l'écotaxe poids lourds.

### **Le problème plus général de la confrontation de la fiscalité environnementale aux grands principes constitutionnels du droit fiscal**

Au-delà du cas emblématique, nous y reviendrons, de la taxe carbone, la fiscalité environnementale pose un problème plus général de confrontation aux bases constitutionnelles du système fiscal français, problème pensons-nous spécifique au sein des nouvelles formes d'interventionnisme fiscal<sup>7</sup>.

Bien connu des fiscalistes, le principe d'égalité est devenu sur le plan contentieux le principe central du droit fiscal constitutionnel. Il est l'objet principal de cette contribution. Mais il faut relever que la fiscalité environnementale provoque un problème général, comme le démontre les contentieux relatifs à plusieurs de ces grands principes. Certes, il est des principes constitutionnels fiscaux qui n'ont pas été remis en cause par la fiscalité de l'environnement : annualité de l'impôt et nécessité de l'impôt. Par ailleurs, les nombreux cas d'affectation du produit des prélèvements environnementaux sont connus mais il ne s'agit pas du seul domaine où le principe de non-affectation de l'impôt, découlant du principe

---

<sup>4</sup> Conseil constitutionnel, Décision n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, *Loi de finances pour 2010* : A. Barilari, « La contribution carbone et le Conseil constitutionnel : une censure annoncée ? », *JCP G*, 2010 n°3, pp. 39-42 ; L. Vallée, « Les décisions du Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2010 et la troisième loi de finances rectificative pour 2009 », *Dr. Fisc.* 2010, n°4, pp. 34-40 ; P. Billet, L'invalidation de la "contribution carbone", *JCP A*, 2010 n°4, p. 31-35 ; Y. Zoubeidi-Defert, « Loi de finances pour 2010 : le Conseil constitutionnel valide la révision de la fiscalité locale et censure notamment la "taxe carbone" », *Les petites affiches*, 5 fév. 2010, n°26, pp. 6-7 ; W. Mastor, « La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort - et d'une renaissance ? – annoncée », *AJDA*, 2010 n°5, pp. 277-282.

<sup>5</sup> L. n° 2013-1278, 29 déc. 2013 de finances pour 2014, art. 32 : *J.O.R.F.* 30 déc. 2013, p. 21829.

<sup>6</sup> P. Billet, Principales dispositions financières et fiscales en matière d'environnement dans les loi de finances rectificative pour 2013 et loi de finances pour 2014, *Environnement* n° 4, avril 2014, ét. 8 ; S. Caudal, Chronique de la fiscalité française de l'environnement en 2013, *RJE* 2014, vol. 39 n°2, pp. 311-330 ; A. Magnan, art. précit. ; S. Chasseloup, A. Moraine, C. Bacoul et B. Labou, « Douanes : chronique de l'année 2014 » : *Dr. Fisc.* n°9, 2015, chron. 178.

<sup>7</sup> Dans l'ouvrage tiré de ses recherches doctorales, le doyen G. Orsoni terminait justement sur la « recherche d'une fiscalité de l'environnement », *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Puf, coll. Fiscalité, 1995, p 284 sq. Nous en sommes encore là, sans doute en raison des difficultés juridiques structurelles analysées dans la présente contribution.

budgétaire de l'universalité, fasse l'objet d'exceptions<sup>8</sup>. Mais la fiscalité de l'environnement est tout de même un des rares domaines d'interventionnisme fiscale (et à notre connaissance le seul) qui ait entraîné une violation du principe constitutionnel central de notre système parlementaire : le principe de la légalité des impôts, lui-même application du principe du consentement à l'impôt. Qui plus est, cette violation, à propos des « redevances » des agences de l'eau, alors agences de bassin<sup>9</sup>, a été maintenue jusqu'à l'adoption de la nouvelle loi sur l'eau de 2006<sup>10</sup>. Soit, à partir de la première loi sur l'eau du 16 décembre 1964, tout de même plus de quarante ans d'impositions prélevées anticonstitutionnellement ! Au total, la fiscalité environnementale est semble-t-il le seul domaine d'interventionnisme fiscal ayant ainsi remis en cause pas moins de trois principes fiscaux constitutionnels.

Mais le cœur du problème nous semble être la confrontation/conciliation entre la fiscalité de l'environnement et le principe de l'égalité devant l'impôt. L'essentiel des contrôles de constitutionnalité des dispositions fiscales repose sur ce principe<sup>11</sup>. Comme on le sait, ce principe n'étant pas entendu de façon stricte, le Conseil admet sous conditions des dérogations. Ainsi, comme le souligne le professeur Philip : « *en réalité, le droit fiscal est très discriminatoire car les régimes applicables sont très diversifiés. Le contrôle du respect de l'égalité est surtout un contrôle de la justification des régimes dérogatoires* »<sup>12</sup>. C'est donc justement dans le cadre du contrôle des atteintes au principe d'égalité que la fiscalité de l'environnement a fait l'objet de plusieurs censures retentissantes (mais elle n'est pas la seule). A propos de la décision n°441 DC du 28 décembre 2000 précitée, censurant le projet de TGAP sur les produits énergétiques pour incohérence en raison de l'assujettissement de l'énergie électrique moins polluante, le Conseil des impôts avait souligné que le Conseil constitutionnel, « *a de la sorte interprété le principe d'égalité devant l'impôt comme imposant le respect du principe pollueur-payeur* »<sup>13</sup>. C'est ici, à notre avis, que se situe le nœud du problème : le principe pollueur-payeur est-il simplement un élément du principe d'égalité dans le cadre du contrôle de constitutionnalité de la fiscalité environnementale ? N'est-il pas plutôt écarté au profit du principe traditionnel d'égalité devant l'impôt ? En somme, les principes revendiqués comme « autonome » de la fiscalité de l'environnement sont-ils solubles dans le droit fiscal constitutionnel ?

L'analyse de la jurisprudence constitutionnelle nous incite à observer l'existence de dispositions fiscales environnementales relevant de deux natures bien différentes : d'un côté

---

<sup>8</sup> Le produit des prélèvements environnementaux n'étant d'ailleurs pas toujours affecté à la protection de l'environnement : leur utilisation pour financer la protection sociale ou les diminutions de contributions sociales patronales est connue.

<sup>9</sup> La prudence initiale du Conseil d'Etat (CE 21 nov. 1973, *Sté des papeteries de Gascogne* : cf. les critiques de F. Moderne dans sa note à l'*AJDA* 1974, et de P. Amsselek, « Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales », *Mélanges Marcel Waline*, 1975, t. 1, p. 99 soulignant que les conclusions du commissaire Braibant allaient dans le sens d'une qualification d'imposition), a été confrontée à l'analyse du Conseil constitutionnel (décision n°82-124 L, 23 juin 1982 : *J.O.* 24 juin 1982; *Dr. fisc.* 1982, n° 27, comm. 1425-6), dont le Conseil d'Etat a pris acte par un arrêt d'assemblée du 20 déc. 1985, req. 31927, *SA Etablissements Outters*, Concl. Martin : Rec. p. 382 ; *D.* 1986 p. 283 note Favoreu ; *RJF* 2/86, n° 194, note Crouzet; F. Moderne, *LPA* 12 décembre 1986 ; B. Poujade, « Les redevances des agences financières de bassin », *LPA* 27 mai 1987.

<sup>10</sup> Loi n°2006-1772 du 30 déc. 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques (LEMA) : *J.O.R.F.* n°303 du 31 déc. 2006, p. 20285.

<sup>11</sup> Au point qu'il faut se demander si d'autres principes sont utilisés : cf. E. De Crouy-Chanel, « Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ? », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, n°33, 2011, p. 16 sq.

<sup>12</sup> L. Philip, *Finances publiques, t.2 Les recettes publiques – le droit fiscal*, Paris, Cujas, 2000, n°649, p.113.

<sup>13</sup> Conseil des impôts, *Fiscalité et environnement*, 23<sup>e</sup> rapport au Président de la République, Paris, IN, 2005, p.96.

une fiscalité interventionniste « classique » utilisant les instruments fiscaux « traditionnels » de répartition de la charge fiscale au service d'une politique publique notamment sous la forme notamment de dépenses fiscales (I) et d'un autre côté, une fiscalité dont la logique est fondée sur un système de répartition différent de la charge fiscale, à savoir le fameux principe pollueur-payeur, ce qui accroît la difficulté de conciliation avec l'ensemble du système fiscal<sup>14</sup> et une jurisprudence semble-t-il plus restrictive ou apparaissant comme telle (II).

## **I – L'intégration constitutionnelle aisée de la fiscalité environnementale « simplement » interventionniste**

Comme l'illustre l'adoption récente d'une « taxe carbone » insérée dans le dispositif très classique des droits d'accises, il existe plusieurs mesures fiscales environnementales qui sont fondus dans les régimes juridiques existant (A) et font l'objet d'un contrôle habituellement souple de la part du Conseil constitutionnel des atteintes éventuelles portées au principe d'égalité (B).

### **A – Une fiscalité reprenant les principes – et les dérogations – habituels du système fiscal**

Les mesures fiscales « simplement » interventionniste en matière d'environnement peuvent prendre deux formes : soit celle de dépenses fiscales pour favoriser les comportements des contribuables considérés comme favorables à la protection de l'environnement, soit celle, moins fréquente, de considérations environnementales intégrées aux modalités de détermination de l'assiette d'un prélèvement.

Le cas des dépenses fiscales environnementales est bien connu. Dans son rapport de 2005<sup>15</sup>, le Conseil des impôts relevaient onze mesures, concernant aussi bien en faveur des particuliers (deux crédits d'impôt) que des entreprises individuelles (neuf mesures d'amortissements exceptionnels)<sup>16</sup>. Depuis ces mesures ont été complétées, notamment en 2006 avec un Crédit d'impôt en faveur de agriculture biologique (art. 244 quater L CGI). D'autres mesures ont été adoptées. En ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) par exemple, l'assiette de l'impôt est réduite de 75% en matière de forêt, par application

---

<sup>14</sup> Et ce malgré le fait qu'il n'y ait pas, hormis un ensemble de normes constitutionnelles communes, un « système » fiscal fini comme un seul ensemble logique mais plutôt un ensemble de régimes fiscaux ayant chacun des logiques propres qu'il s'agit de concilier et qui génère nombre d'incohérences décriées.

<sup>15</sup> Rapport précité, pp. 72 et s.

<sup>16</sup> Crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la location de véhicule non polluant : CGI art 200 quinquies 11) ; Amortissement exceptionnel des véhicules non polluants (GPL –GNV...) : CGI article 39AC et AD 0 ; Amortissement exceptionnel des matériels spécifiquement destinés à l'approvisionnement en GPL et GNV et à la charge des véhicules électriques : CGI article 39AE ; Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition, afférente à la résidence principale, d'équipements utilisant une source d'énergie renouvelable, de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation du chauffage : CGI article 200 quater 315 ; Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués avant le 01/01/07 CGI : article 39 AB ; Majoration d'un demi-point des coefficients de l'amortissement dégressif pour les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et le 1<sup>er</sup> janvier 2003 : CGI article 39 AA ; Amortissement exceptionnel pour les immeubles spécialement conçus pour lutter contre la pollution atmosphérique : CGI article 39 quinquies E ; Amortissement exceptionnel des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre la pollution de l'air : CGI art 39 quinquies E et F ; Déduction des dépenses d'amélioration destinées à protéger les locaux professionnels et commerciaux des effets de l'amiante : CGI art 31 ; Déduction des dépenses de mise aux normes de protection de l'environnement des bâtiments d'exploitation rurale : CGI art 31 ; Amortissement exceptionnel des matériels destinés à réduire le bruit : CGI art 39 quinquies DA.

des mesures existantes en matière de droits de mutation. En matière d'impôts locaux, la taxe foncière fait également l'objet de plusieurs aménagements<sup>17</sup>. Ces mesures sont souvent instables comme le montre le cas du crédit d'impôt en faveur de la qualité environnementale de l'habitation principale ce qui s'explique par un coût élevé pour les finances publiques<sup>18</sup> avec une efficacité discutée.<sup>19</sup>

Le cas des mesures fiscales intégrant la pollution et ses succédanées au calcul de l'assiette d'un prélèvement est plus rare. C'est le cas de la contribution adoptée en 2013 sur une base évolutive puisqu'elle prévoit une augmentation progressive et proportionnée des taux de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (article 265 du Code des douanes) en fonction de « l'assiette carbone » de chaque produit, déterminée sur la base de leurs émissions de CO<sub>2</sub><sup>20</sup>. C'est également le cas de l'article 30 de la loi de finances pour 2014 venu modifier l'article 1010 du code général des impôts relatif à la taxe sur les véhicules des sociétés afin d'inclure dans les tarifs de cette taxe un barème permettant de tenir compte des différences de niveaux de pollution émis par les véhicules selon leur type de motorisation et l'année de leur mise en service.

Ces différentes dispositions correspondent à des objectifs interventionnistes assumés et admis qui font depuis longtemps l'objet de contrôles du Conseil constitutionnel au regard du principe d'égalité devant l'impôt.

## **B – Un contrôle constitutionnel traditionnellement souple des dérogations**

Dans ces perspectives, la fiscalité de l'environnement ne se distingue que par son but des nombreuses autres mesures de fiscalité interventionniste.

Le Conseil constitutionnel a en la matière reconnu assez logiquement au législateur le pouvoir de déterminer des objectifs autres que budgétaires aux dispositions fiscales : mesures d'ordre économique, social, culturel<sup>21</sup> ou ici environnemental<sup>22</sup>. Selon la formule consacrée : « 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

---

<sup>17</sup> En matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, « les valeurs locatives [qui servent à l'établissement des impôts locaux] des installations destinées à la lutte contre la pollution des eaux et de l'atmosphère [...] sont prises en compte à raison de la moitié de leur montant. ». Une nouvelle mesure est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014. Les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent exonérer de taxe pendant 5 ans les installations de méthanisation d'origine au moins à moitié agricole : CGI, art. 1387 qui vise « les installations et bâtiments de toute nature affectés à la production de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation ». Pour ce qui est de la Taxe foncière sur les propriétés non bâties, forêts, zones humides et certaines agricultures biologiques bénéficient (ou bénéficiaient) de mesures d'exonération partielles ou totales, obligatoire ou facultatives, temporaires ou définitives

<sup>18</sup> Dans son rapport de 2007, le sénateur Marini retenait la somme de 2, 4 milliards, soit, avec l'exonération de TIPP, l'essentiel des mesures fiscales environnementales : Rapport d'information n°60 sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, Paris, Sénat, 2007, p. 45.

<sup>19</sup> Si le Conseil des impôts retenait une approche nuancée en soulignant les effets positifs des mesures en matière d'habitat et de carburant propre, pour l'essentiel, il notait que « les mesures fiscales dérogatoires à finalité environnementale n'ont que très peu d'effet » : Rapport précité, pp. 71 sq. pour la démonstration. Cf. plus récemment le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011 : disponible sur l'Internet : <http://www.economie.gouv.fr/rapport-du-comite-d-evaluation-des-dépenses-fiscales-et-des-niches-sociales-2011>.

<sup>20</sup> Cf. pour les détails, les références indiquées supra en note 6.

<sup>21</sup> Par exemple : Décision n° 184 DC du 29 déc. 1984, *Loi de finances pour 1985*, considérant 26, à propos de mesures fiscales de faveur pour des associations d'intérêt général à caractère culturel.

<sup>22</sup> Cf. décision n°441 DC précitée, considérant 34.

*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.»*

Sans revenir en détail ici sur des aspects bien connus bien que toujours sujets à débats, prenons le cas précité de la taxe sur les véhicules des sociétés puisque la nouvelle taxe carbone ou contribution énergie climat intégrée à la TICPE n'a pas été contestée. Les députés requérant contestaient cette mesure selon une conception de l'égalité entre les entreprises et les particuliers : *« en ne distinguant pas un véhicule de tourisme utilisé par une société du même véhicule de tourisme utilisé par un particulier, cette taxe additionnelle méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques »*<sup>23</sup>. Pour déclarer conforme à la Constitution l'article 30 de la loi de finances pour 2014, le Conseil s'est contenté de considérer que *« les dispositions contestées sont relatives à la seule taxe sur les véhicules des sociétés ; qu'il ressort des travaux parlementaires que le législateur, en modifiant le tarif de cette taxe, a entendu en accroître le rendement ; qu'il a au surplus entendu inciter les sociétés à renouveler leur parc automobile avec des véhicules émettant moins de polluants atmosphériques ; qu'en ne soumettant pas les véhicules des particuliers à ces mêmes dispositions, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant les charges publiques »*. La première partie du considérant renvoie à une jurisprudence constante du Conseil : l'égalité est appréciée impôt par impôt<sup>24</sup>. C'est donc au sein de cette seule taxe sur les véhicules de société que la question est examinée. Le contrôle de cohérence au regard des objectifs du législateur cité supra est complété par une appréciation des critères objectifs et rationnels retenus par le législateur<sup>25</sup>. Nous avons ici un modèle de contrôle « extrêmement retenu »<sup>26</sup> puisque le Conseil retient en premier lieu, sur la base des travaux parlementaires, l'objectif d'accroissement du rendement de la taxe, « au surplus » complété par la satisfaction d'objectif d'intérêt général environnemental.

Il n'en va pas de même quand un dispositif fiscal spécifique est créé sur une logique dite du « pollueur-payeur » : le problème bien plus aigu de conciliation des principes juridiques a tendance à durcir le contrôle du juge constitutionnel.

## **II – La difficile assimilation constitutionnelle de la fiscalité environnementale à prétention « autonomiste »**

Il nous semble possible d'interpréter les échecs de la taxe carbone en 2000 et 2009 à l'aune de la confrontation entre la logique propre, « autonome », des dispositifs en cause avec un principe d'égalité fiscal plus « traditionnel ». Or, contrairement à ce que laisse suggérer le vingt-troisième rapport du Conseil des impôts, principe du pollueur-payeur et principe d'égalité ne sont pas assimilable (A) et surtout, les objectifs somme toutes ambigus de la fiscalité de l'environnement ne facilitent pas le contrôle de cohérence interne opéré traditionnellement par le Conseil constitutionnel (B).

<sup>23</sup> Déc. 2013-685 DC précit., cons. 50.

<sup>24</sup> Cf. Déc. n° 90-285 DC du 28 déc. 1990, *Loi de finances pour 1991*, dite « CSG » : « pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation de personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément », cons. 28.

<sup>25</sup> Cf. Déc. n°51 DC du 27 déc. 1973, dite « taxation d'office ».

<sup>26</sup> P. Collin, « Fiscalité environnementale et Constitution », *nouv. cahiers du Cons. Constit.*, n°43, 2014, p. 79.

## **A – La logique de sanction du « principe pollueur-payeur » n’est pas assimilable au principe de répartition adopté en 1789 avec l’égalité devant l’impôt**

Contrairement à ce que laissait suggère la remarque du Conseil des impôts citée supra, principe d’égalité devant l’impôt et principe pollueur-payeur ne sont pas assimilables. Ils ne sont tout d’abord pas consacrés de la même manière par notre droit constitutionnel. Si le principe d’égalité ne souffre aucune contestation quant à sa constitutionnalité (article 13 de la Déclaration des droits de l’Homme de 1789), le principe pollueur-payeur ne nous semble pas dans une position aussi claire. Le Conseiller Pierre Collin considère qu’il est «affirmé » dans la Charte de l’environnement par une combinaison des articles 2 à 4. Il nous semble au contraire que l’intention des constituants était au contraire d’empêcher l’affirmation d’un véritable principe pollueur-payeur<sup>27</sup>, même si la position de certains acteurs de l’adoption de la Charte était prudente par stratégie<sup>28</sup>. Quoiqu’il en soit, même si le principe pollueur-payeur n’apparaît que par combinaison d’articles de la Charte dans la Constitution, il faudrait que le Conseil le reconnaisse explicitement pour développer une analyse de constitutionnalité basé sur sa logique interne.

La logique interne du principe d’égalité et de celui du pollueur-payeur n’ont rien à voir. Le principe d’égalité, qui refonde totalement notre système fiscal moderne par rapport à l’Ancien Régime, est un principe de répartition égalitaire, « en fonction des capacités contributives ». Au contraire le principe pollueur-payeur opère une répartition selon la « capacité polluante ». On a déjà souligné que ces deux logiques peuvent être parfaitement contradictoires. Si une mesure fiscale environnementale repose sur la logique pollueur-payeur il serait plus logique d’apprécier sa cohérence interne au regard de ce critère bien particulier de répartition<sup>29</sup>.

Qui plus est, les critères d’analyse de la constitutionnalité développés par le Conseil en matière d’égalité ne sont pas transposables en matière de fiscalité environnementale « autonome ». Il faut souligner que la véritable nébuleuse de l’égalité fiscale<sup>30</sup> est certes bien pratique pour un contrôle traditionnellement « extrêmement retenu » (P. Collin)<sup>31</sup>, mais elle n’est pas d’un grand secours alors même que le principe pollueur-payeur est lui-même un principe d’essence économique, aux implications toujours discutées : l’identification du pollueur et les modalités pour le faire payer posent des difficultés telles que le Conseil serait bien en peine de venir au secours du législateur.

---

<sup>27</sup> Ainsi, dans son rapport, le sénateur sénatorial, P. Gélard, opère une distinction entre la valeur juridique de la Charte et « la portée des dispositions qu’elle comporte », qui intéresse leur invocabilité. A ce propos, il distingue les articles 3, 4 et 7 qui, renvoyant explicitement à la loi, « ne sont pas directement applicables ».

<sup>28</sup> Cf. les remarques du doyen Prieur, « La constitutionnalisation du droit de l’environnement, in Association Française de Droit Constitutionnel », in B. Mathieu (dir.), 1958-2008. Cinquantième anniversaire de la Constitution française, Paris, Dalloz, 2008, p. 499.

<sup>29</sup> Cf. les critiques de J. Lamarque reprochant dans l’art. précit. au Conseil de fonder sa décision 441 DC sur le principe d’égalité fiscale – ici complètement inadapté – au lieu du principe différent de l’égalité devant la loi.

<sup>30</sup> Autour de plusieurs formulations qui, en toute logique, ne peuvent renvoyer aux mêmes notions : égalité, égalité devant l’impôt, égalité devant la loi fiscale et égalité devant les charges publiques. Cf. notamment ; les critiques de J. Lamarque, art. précit.

<sup>31</sup> Encore que depuis les décisions Cf. ses décisions des 13 et 29 déc. 2012 n°2012-659 DC (LFSS 2013) et n° 2012-662 DC (LFI 2013), le Conseil semble accompagner un regain de censure d’une nouvelle formule : « l’égalité devant la loi et les charges publiques ». Depuis, toutes les décisions du Conseil utilisent cette formulation synthétique : Cf. par exemple les décisions n° 2014-708 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances rectificative pour 2014 ; n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances pour 2015

Ce caractère non opérationnel du principe pollueur-payeur explique à notre sens que le Conseil ne soit pas en mesure de s'en servir et qu'il s'avère plus strict dans son contrôle des dérogations au principe d'égalité.

## **B – L'ambiguïté des objectifs de la fiscalité environnementale ne facilite pas le contrôle de cohérence interne des dispositifs**

Le contrôle de cohérence interne des mesures fiscales environnementales est rendu délicat par le problème, général<sup>32</sup>, de la cohérence interne de tout le système fiscal, au regard des différents objectifs contradictoires, qui sont assignés à différents dispositifs, souvent au sein d'un même régime fiscal<sup>33</sup>.

Laisant au législateur la responsabilité de la cohérence d'ensemble du système fiscal, le Conseil s'en tient à la cohérence interne de chaque impôt. Il y a des cas de jurisprudence évidente comme celle relative à la TGAP sur les imprimés. Il a d'abord censuré la première version de la mesure<sup>34</sup> avant de valider la nouvelle version du dispositif, au champ d'application plus large du fait de la censure de l'exonération des imprimés adressés nominativement<sup>35</sup>.

Le raisonnement du Conseil a été bien plus critiqué à l'occasion de sa décision n°441 DC de 2000. Parmi les critiques adressées, certaines n'intéressent pas directement notre démonstration. Outre la critique du professeur Larmarque portant sur l'usage des principes d'égalité évoqué supra, la prise de position du Conseil sur des questions techniques, scientifiques, pour appuyer sa censure de l'assujettissement à la TGAP énergie de l'électricité, a pu être considérée comme un manque de réserve contraire à sa jurisprudence traditionnelle évoquée supra au I. Mais comme l'ont souligné S. Cottin et D. Ribes<sup>36</sup>, le Conseil tout d'abord ne pouvait pas faire autrement : il lui fallait bien introduire des considérations techniques dans son analyse pour apprécier la cohérence interne du dispositif ; et surtout, il n'y a pas qu'en matière de fiscalité environnementale que le Conseil est amenée à utiliser les données techniques disponibles pour apprécier un dispositif légal. Même s'il utilise des informations non utilisées par les travaux parlementaires ou plutôt non retenus par le Gouvernement dans la motivation de son projet, on peut difficilement le lui reprocher.

Il semblerait que la critique la plus importante que l'on doit examiner est celle relative à la décision n°441 DC reposant sur les objectifs du législateur retenus par le Conseil dans l'argumentation de sa censure. Le raisonnement ne peut être mené de la même façon pour la décision n°599 DC de 2000 car le problème du trop grand nombre des exonérations vidait effectivement la mesure de sa portée attendue. En 2000, le dispositif de la TGAP reposait certes sur la maîtrise de la production des gaz à effet de serre mais aussi sur la maîtrise plus générale de l'énergie. Dès lors on a pu critiquer le Conseil pour avoir retenu la seule maîtrise des gaz à effet de serre pour refuser l'assujettissement de l'électricité comme

---

<sup>32</sup> P. Collin souligne que le problème concerne toute la fiscalité dite « comportementale » : art. préc. P.76.

<sup>33</sup> Cf. notamment pour les espaces naturels, les critiques de G. Sainteny, *La fiscalité des espaces naturels*, Paris, Victoire éditions, Litec, 1993, 118 p. ainsi que *Plaidoyer pour l'écofiscalité*, Paris, Buchet-Chastel, coll. écologie, 2012, p. 85 sq. ; de Th. Schmitt, *L'impôt foncier, l'espace rural et l'environnement*, Paris, L'Harmattan, coll. dossiers environnement, 1993, 252 p.

<sup>34</sup> Déc. n° 2002-464 DC, 27 déc. 2002, *Loi de finances pour 2003* : Rec. p. 583

<sup>35</sup> Déc. n° 2003-488 DC, 29 déc. 2003, *Loi de finances rectificative pour 2003* : Rec. p. 480 ; *Les petites affiches* 2004 n° 20, p. 5, note J.-E. Schoettl.

<sup>36</sup> Commentaire préc. de la déc. n°441 DC.

manquant de cohérence<sup>37</sup>. Si le Conseil avait retenu les deux objectifs, il aurait été possible de valider la mesure en considérant que l'assujettissement de l'électricité répondait au volet « maîtrise de l'énergie » et celui des autres bases de l'assiette, au volet « lutte contre les gaz à effet de serre ». Si l'on peut toujours proposer d'autres raisonnements juridiques au Conseil, il semblerait que la fiscalité environnementale reposant sur une logique de « pollueur-payeur » est fragilisée par ses ambiguïtés fatales<sup>38</sup>.

En somme, la divergence de principes fondateurs entre la fiscalité traditionnelle et la fiscalité environnementale « répressive » pour les pollueurs ouvre une marge de manœuvre au Conseil constitutionnel, marge aggravée par l'ambiguïté des objectifs poursuivis. Dès lors, pour maintenir la cohérence constitutionnelle de l'ensemble, le Conseil a une certaine tendance à apprécier de façon moins retenus la cohérence interne de cette fiscalité d'exception.

## Conclusions

Outre la leçon de modestie donnée par le dispositif moins innovant adoptée en 2013, cette problématique de la divergence des principes fondateurs pose une nouvelle question. De la même façon que le droit français ne dispose pas d'outils adéquats pour introduire en son sein le plurijuridisme observé ailleurs (le problème de la Charte des langues régionales nous semble relever de cette problématique), le droit fiscal français n'est pas conçu, dans ses principes, pour admettre n'importe quelle forme de fiscalité environnementale. Pour pouvoir imiter les pays scandinaves et rattraper la moyenne des pays européens (en passant de 4,16% des prélèvements obligatoires à 6,19 %<sup>39</sup>), la modification de structure de notre système fiscal doit-elle passer par la création d'un cadre constitutionnel spécial consacrant réellement le principe pollueur-payeur ? En somme, faut-il créer un autre système fiscal pour permettre le développement d'une fiscalité de l'environnement autonome ? Nous ne sommes pas certain que cela soit souhaitable mais la question est posée.

---

<sup>37</sup> Déc. n°441 DC préc. : « 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 ; »

<sup>38</sup> P. Collin souligne à son propos « des objectifs politiques non dénués d'ambiguïté » (art. précit., p.75) notamment parce que les objectifs environnementaux (qui nous venons de le voir sont multiples) ne sont jamais purs et sont toujours mâtinés d'objectifs budgétaires : cf. le cas analysé supra de la réforme de la taxe sur les véhicules de sociétés, validée car reposant sur un objectif de rendement.

<sup>39</sup> A. Magnant, art. précit., p. 253.