



HAL
open science

**Chronique de fiscalité française de l'environnement.
Tour d'horizon des principales évolutions législatives des
cinq dernières années**

Philippe Billet, Rémy Dufal

► **To cite this version:**

Philippe Billet, Rémy Dufal. Chronique de fiscalité française de l'environnement. Tour d'horizon des principales évolutions législatives des cinq dernières années. *Revue juridique de l'environnement*, 2021, 46 (1), pp.161-181. hal-03353330

HAL Id: hal-03353330

<https://hal.science/hal-03353330>

Submitted on 18 Apr 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

CHRONIQUE DE FISCALITÉ FRANÇAISE DE L'ENVIRONNEMENT TOUR D'HORIZON DES PRINCIPALES ÉVOLUTIONS LÉGISLATIVES DES CINQ DERNIÈRES ANNÉES¹

Philippe BILLET
Professeur agrégé de droit public

Rémy DUFAL
Doctorant contractuel
Institut de droit de l'environnement (UMR 5600 - CNRS – EVS-IDE)
Université Jean-Moulin – Lyon 3

Résumé La fiscalité française de l'environnement a fait l'objet de multiples ajustements ces cinq dernières années. La présente chronique se propose de faire un tour d'horizon des principales évolutions législatives en mettant l'accent sur les deux dernières lois de finances pour 2019 et pour 2020. Sans que cela ne soit surprenant, l'orientation « climatique » des politiques environnementales transparait fortement, au détriment d'autres enjeux tels que la préservation de la biodiversité. L'annulation de la hausse de la composante carbone fin 2018 a généré des crispations sur le principe même d'une taxation des comportements néfastes pour l'environnement. Malgré quelques mesures ponctuellement incitatives, ce sont surtout des considérations budgétaires qui ont motivé les dispositions adoptées.

Mots clés : fiscalité énergétique, transition énergétique, performance énergétique des bâtiments, taxe sur l'aviation, malus écologique, TEOM, TGAP, TICPE, taxe carbone, incitation fiscale, budget vert, dépenses fiscales.

Summary + Titre en anglais French environmental taxes has undergone multiple adjustments over the past five years. This article provides an overview of the main legislative changes, with a focus on the last two finance laws for 2019 and 2020. Unsurprisingly, the emphasis on fighting climate change is strongly reflected in environmental policy, to the detriment of other issues such as the preservation of biodiversity. The cancellation the carbon tax increase at the end of 2018 has ignited controversy over the very principle of taxing environmentally harmful behaviors. Despite the existence of a few incentivizing policies, provisions in recent laws have been mainly motivated by budgetary considerations.

Keywords: Energy tax, Energy transition, Energy performance of buildings, Air tax, Waste tax, Gas tax, Carbon tax, Incentive tax, Green budgeting, Tax expenditures.

¹ Cette chronique a été rédigée durant le premier semestre de l'année 2020.

Depuis la publication en 2015 de la dernière chronique sur le sujet rédigée par la Professeure Sylvie Caudal², le temps a fait son œuvre et la fiscalité française de l'environnement a été l'objet de nombreuses modifications. Au fil des sessions parlementaires, les lois de finances initiales et rectificatives ont déconstruit et reconstruit un édifice pour le moins baroque, si bien que se pose aujourd'hui la question de sa pérennité et de la solidité de ses fondations³. La crise sociale dite des « gilets jaunes » de l'automne 2018 a sans nul doute été le marqueur d'un nécessaire changement de méthode. Le grand débat national organisé à la suite de cette crise a fait ressortir la crispation française relativement à l'augmentation de la fiscalité⁴, quels qu'en soient les motifs, environnementaux ou pas. Cette période de concertation – « d'instrumentalisation du débat public » diront certains – a permis de mettre en avant les limites de la fiscalité écologique et la nécessaire refonte du système fiscal. La période qui s'est écoulée depuis a vu la publication de nombreux rapports sur le sujet⁵. De façon concomitante à ces réflexions, l'Inspection générale des Finances et le Conseil général de l'environnement et du développement durable ont proposé une méthode de classification environnementale des dépenses budgétaires de l'État (*Green budgeting*), de façon à permettre leur identification et ainsi guider la politique fiscale et les investissements en faveur de la transition écologique⁶. Suivant une démarche quasi similaire, l'Institut de l'économie pour le climat (I4CE) a publié une analyse centrée sur la question climatique, passant au crible recettes et dépenses y afférant⁷. Ces différentes études, qui en prolongeaient d'anciennes⁸, ont recensé une part de dépenses fiscales favorables à hauteur d'environ 3,5 milliards d'euros, contre 15 à 16 milliards de dépenses défavorables, essentiellement dues à des exonérations de fiscalité énergétique. Le nouveau jaune budgétaire « Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat » a produit des données analogues⁹. Bien que les périmètres pris en compte ne soient pas parfaitement homogènes, les recettes de la fiscalité

² S. Caudal, « Chronique de la fiscalité française de l'environnement en 2014 », *RJE*, n° 2, 2015, p. 329-342.

³ R. Dufal, *Le droit fiscal et financier de l'environnement au soutien de l'action publique*, thèse en cours, ss. la direction de Ph. Billet, Université Jean Moulin – Lyon 3.

⁴ V. spécifiquement les comptes rendus suivants : Opinion Way, *La fiscalité et les dépenses publiques. Traitement des données issues du grand débat national*, juin 2019, 86 p. ; Opinion Way, *La transition écologique. Traitement des données issues du grand débat national*, avril 2019, 155 p.

⁵ Comité pour l'économie verte, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, 2018, 76 p. ; Conseil des Prélèvements Obligatoires (CPO), *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, rapport, septembre 2019, 225 p. ; A. Guillou et Q. Perrier, *Climat et fiscalité : Trois scénarios pour sortir de l'impasse*, Terra Nova / I4CE, février 2019, 40 p. ; Haut conseil pour le climat, *Agir en cohérence avec les ambitions. Rapport annuel neutralité carbone*, juin 2019, p. 50 et s. ; A. Berry et E. Laurent, « Taxe carbone, le retour, à quelles conditions ? », *Sciences Po OFCE Working Paper*, n° 6, 2019, 38 p. ; Jaune budgétaire, *Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat*, Projet de loi de finances pour 2020, 249 p.

⁶ S. Alexandre et autres, *Green Budgeting : proposition de méthode pour une budgétisation environnementale*, IGF / CGEDD, septembre 2019, 343 p.

⁷ M. Fetet, Q. Perrier et S. Postic, *Une évaluation climat à 360° du budget de l'État*, rapport, I4CE, octobre 2019, 32 p.

⁸ Cour des comptes, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, communication à la commission des finances du Sénat, 2016, 210 p. ; S. Caudal, « Pour une réorientation environnementale des dépenses fiscales », in Jean-Luc Albert (dir.), *Figures lyonnaises des finances publiques. Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj*, L'Harmattan, 2012, p. 63-84 ; G. Sainteny (dir.), *Les aides publiques dommageables à la biodiversité*, Centre d'Analyse Stratégique, Rapports et documents n° 42, La Documentation Française, 2012, 414 p.

⁹ Institué par l'article 206 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, *JO* du 30 décembre 2018, texte n° 1.

environnementale sont évaluées par les différentes études entre 55 et 58 milliards d'euros¹⁰. Afin d'approfondir l'analyse de la compatibilité du budget avec les objectifs environnementaux et, dans le même temps, « ne pas multiplier les supports de références » et « accroître la visibilité de l'information budgétaire »¹¹, la loi de finances pour 2020 a une nouvelle fois refondu la présentation des documents budgétaires relatifs à l'environnement. Elle a ainsi prévu que le projet de loi de finances pour 2021 s'accompagnerait d'un « rapport sur l'impact environnemental du budget », unique, mettant en application la méthodologie du *Green budgeting* et intégrant le contenu des précédents documents¹².

Le budget de l'État alloué au ministère de la Transition écologique pour l'année 2020 s'est établi à environ 32 milliards d'euros. Si une comparaison rapide révèle une augmentation des crédits de la mission « Écologie » de près de 800 millions d'euros par rapport à l'exercice 2019 (13,2 milliards d'euros pour 2020), celle-ci est en réalité artificielle puisqu'elle découle en grande partie d'ajustements budgétaires, parmi lesquels on peut relever le transfert des recettes du compte d'affectation spéciale « Aides à l'acquisition de véhicules propres » ou encore la compensation d'un manque à gagner pour l'Office français de la biodiversité imputable à la réforme de la chasse¹³. Les dernières années ont révélé deux constantes : d'une part, un manque d'ambition et, d'autre part, la tendance des gouvernements successifs à instrumentaliser les chiffres au détriment de la protection globale de l'environnement.

Ne seront envisagés dans cette chronique que les dispositifs fiscaux, à l'exclusion des instruments d'une nature juridique différente et des dispositions purement budgétaires. La fiscalité de l'environnement est généralement définie comme « l'ensemble des instruments fiscaux institués avec l'objectif de contribuer à la protection de l'environnement »¹⁴, soit en raison de l'effet d'incitation ou de dissuasion qu'elle implique, soit parce que ses recettes sont

¹⁰ Suivant le périmètre EUROSTAT. Le rapport identifie 11 milliards d'euros supplémentaires correspondant à divers prélèvements – fiscaux et financiers – considérés comme ayant un impact environnemental, mais n'entrant pas dans la définition retenue par l'organisme européen (taxe d'aménagement, redevances cynégétiques, droit dû par les entreprises ferroviaires pour l'autorité de régulation des activités ferroviaires, taxe et redevance d'enlèvement des ordures ménagères, recettes issues de la mise aux enchères des « quotas carbone », versement pour sous-densité, taxe sur les installations nucléaires de base et taxe additionnelle à la taxe sur les installations nucléaires de base ; Jaune budgétaire, *Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat*, Projet de loi de finances pour 2020, p. 90 et s.).

¹¹ Exposé sommaire, amendement N° II-CF1351 présenté par B. Peyrol, 31 octobre 2019.

¹² Contribuant à « la performance et à la lisibilité de la fiscalité environnementale et à la cohérence de la réforme fiscale », ce rapport présente notamment l'ensemble des dépenses du budget général de l'État et des ressources publiques, y compris les dépenses fiscales présentées dans le projet de loi de finances de l'année, ayant un impact favorable ou défavorable significatif sur l'environnement ; la stratégie poursuivie en matière de fiscalité écologique et énergétique, ainsi que les données permettant d'évaluer la part de cette fiscalité dans les prélèvements obligatoires, le produit des recettes perçues, les acteurs économiques concernés, les mesures d'accompagnement mises en œuvre et l'efficacité des dépenses fiscales en faveur de l'environnement. Il dresse également le bilan des actions de maîtrise de la demande d'énergie, de l'évolution des charges de service public de l'énergie, des mesures de promotion des énergies renouvelables et de l'évolution de l'impact sur l'environnement de la consommation d'énergie (art. 179 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, *JO* du 29 décembre 2019, texte n° 1).

¹³ G. Chevrollier, P. Médevielle et J.-M. Houllégatte, *Avis présenté au nom de la commission de l'aménagement du territoire et du développement durable sur le projet de finances, adopté par l'Assemblée nationale pour 2020. Tome II. Environnement*, Doc. Sénat, n° 144, du 21 novembre 2019, p. 10 et s.

¹⁴ S. Caudal, *La fiscalité de l'environnement*, LGDJ, 2014, p. 33.

affectées à des opérations de préservation. Un tel périmètre conduit à ne pas retenir les prélèvements qui, motivés par des considérations de rendement, sont indirectement liés à l'environnement, à l'instar des droits d'accises composant la quasi-totalité de la fiscalité de l'énergie ou de la TVA. De façon à élargir le champ des normes considérées, nous retiendrons de la fiscalité environnementale une conception élargie, comprenant l'ensemble des impositions dont le fait générateur est directement lié à un comportement ayant une incidence sur l'environnement (événement juridique ou matériel), dont les recettes peuvent être ou non affectées à des politiques publiques en lien avec la préservation de l'environnement. La finalité poursuivie par ces instruments est, en principe, avant tout comportementale, sans que l'affectation de leurs recettes soit un élément constitutif déterminant.

La présente chronique n'a pas vocation à l'exhaustivité et nous renvoyons à cette fin aux commentaires des lois de finances et de finances rectificatives antérieures¹⁵. Ne seront ainsi présentés que les dispositifs qui, de façon tout à fait subjective, nous semblent avoir occupé une place particulière dans les débats parlementaires en raison de leur évocation plus ou moins récurrente depuis 2015, présentant un intérêt certain ou emblématique d'un point de vue environnemental, tout en mettant l'accent sur les deux dernières lois de finances (LF) (pour 2019 et pour 2020¹⁶). Les déchets (I.), l'énergie (II.) et les transports (III.) sont maintenus au premier plan, au détriment de la biodiversité (IV.), avec une discrétion qui n'a rien de surprenant compte tenu de l'orientation « climatique » actuelle des politiques environnementales, prégnante en dépit d'une réorientation sur la problématique des liens biodiversité-santé.

I. DÉCHETS

Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (LF 2019, art. 23). La TEOM (CGI, art. 1521) est largement plébiscitée comme mode de financement du service public de gestion des déchets¹⁷. Cette taxe, adossée à la taxe foncière sur les propriétés bâties et calculée à proportion de la valeur locative cadastrale du bien immobilier, est déconnectée de la quantité de déchets collectée et ne présente aucun caractère incitatif, en dépit d'ajustements à la marge. La faculté d'instituer une part incitative à la TEOM (CGI, art. 1522 *bis*) n'ayant pas connu le succès escompté pour des raisons multiples¹⁸, la loi de finances rectificative (LFR) pour 2015 en avait assoupli les modalités d'institution, en permettant aux collectivités volontaires de n'instituer

¹⁵ V. notamment en ce sens Ph. Billet, « Principales dispositions financières et fiscales en matière d'environnement, d'énergie et de transport dans la loi de finances rectificative pour 2015 et la loi de finances pour 2016 », *EEL*, n° 3, mars 2016, étude 4 ; « Les composantes environnement, énergie et transport des lois de finances pour 2018 et de finances rectificative pour 2017 », *EEL*, n° 3, 2018, étude 7.

¹⁶ Notons qu'en 2018 et 2019, les lois de finances rectificatives ne comportaient aucune nouvelle disposition d'ordre fiscal et contenaient uniquement des dispositions de gestion budgétaire, dans un objectif d'améliorer la lisibilité de la norme fiscale.

¹⁷ 6,9 milliards d'euros en 2018 (DGCL, « La fiscalité directe locale en 2018 », *Bulletin d'information statistique de la DGCL*, n° 135, avril 2019, p. 2). Ainsi financé, le service public est administratif (T. confl., 28 mai 1979, n° 02120, « Syndicat d'aménagement de la ville nouvelle de Cergy-Pontoise » ; *Rec. CE* 1979, p. 672).

¹⁸ R. Dufal, « Quel avenir pour la TEOM ? », *Gestion & Finances publiques*, n° 2, 2020, p. 35 et s.

cette part incitative que sur une partie de leur territoire pour une période maximale de cinq ans¹⁹.

Dans l'optique d'atteindre vingt-cinq millions d'habitants couverts d'ici 2025²⁰, la loi de finances pour 2019 a entendu faciliter son déploiement²¹. Prenant acte des surcoûts induits les années suivant l'institution d'une part incitative, elle précise qu'un excédent de recettes peut être toléré jusqu'à 10 % l'année de son institution (art. 23). Elle abaisse également à 3 % les frais de gestion perçus par l'État pour son recouvrement par ses services, contre les 8 % perçus pour celui de la TEOM classique, durant les cinq premières années suivant l'institution. Ces mesures concrétisent ainsi les propositions formulées en avril 2018 par la Feuille de route pour une économie circulaire (FREC).

Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) (LFR 2016, art. 52 ; LF 2019, art. 24 ; LF 2020, art. 63). À l'occasion de la loi de finances pour 2019, reprenant également les propositions de la FREC, le législateur a refondu la composante « déchets » de la TGAP (C. douanes, art. 266 sexies) en vue de la renforcer et de la « rationaliser [...] afin d'améliorer les incitations des apporteurs de déchets, communes et entreprises, à privilégier les opérations de recyclage par rapport aux opérations de stockage ou d'incinération. »²². L'ADEME et des associations de collectivités locales avaient mis en évidence la nécessité de réévaluer la fiscalité applicable aux installations de stockage et de traitement thermique, dont les faibles coûts maintenaient ce mode de traitement des déchets économiquement plus avantageux que les filières de recyclage²³. Ce renforcement de la fiscalité, due par les exploitants des installations, s'est matérialisé par une forte hausse des tarifs de TGAP et un réajustement des différentes exonérations et réfections prévues par le Code des douanes. Dans la loi de finances pour 2019, le législateur a revu la trajectoire fixée par l'article 266 *nonies* CGI²⁴, en prévoyant que d'ici 2025 les tarifs atteignent 65 € la tonne pour toutes les installations de stockage et 25 € pour l'incinération (pour les tarifs « de droit commun »)²⁵. La loi de finances pour 2020 a, quant à elle, harmonisé les tarifs concernant les déchets dangereux et les déchets non dangereux (sauf pour les installations de co-incinération)²⁶. Un certain nombre d'exonérations de TGAP ont été supprimées, essentiellement en loi de finances rectificative pour 2016 puis en loi de finances pour 2019, tandis que d'autres ont pu être instituées, parmi lesquelles un tarif réduit au profit des exploitants d'incinérateurs réalisant une valorisation énergétique à haut rendement

¹⁹ Art. 57 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, *JO* du 30 décembre 2015, p. 24701.

²⁰ Art. 70 de la loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte, *JO* du 18 août 2015, p. 14263.

²¹ La loi de finances pour 2019 est également intervenue pour préciser les règles de plafonnement et de proportionnalité applicables à la taxe, dont les taux excédentaires avaient pu faire l'objet de multiples censures par le juge administratif. V. L. Ayrault, « La taxe d'enlèvement des ordures ménagères : une taxe spéciale », *RFDA*, 2019, p. 1139 ; R. Dufal, « Quel avenir pour la TEOM ? », *op. cit.*

²² Exposé des motifs sous l'article 8 du PLF 2019.

²³ D. Béguin, *Étude comparative de la taxation sur l'élimination des déchets en Europe*, ADEME, mars 2017, p. 4.

²⁴ Une première trajectoire bien plus douce avait été établie par la loi de finances rectificatives pour 2016 (art. 52 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, *JO* du 30 décembre 2016, texte n° 2), s'agissant uniquement des installations de stockage de déchets non dangereux.

²⁵ LF 2019, art. 24.

²⁶ LF 2020, art. 63.

(supérieur ou égal à 70 %) des résidus²⁷ triés, tarif qui augmentera progressivement à compter du 1^{er} janvier 2021 – ces installations n’étant pour l’heure pas redevables de la TGAP. Les réceptions de déchets effectués dans une installation non autorisée, en plus de se voir appliquer le tarif maximal prévu à l’article 266 *nonies*, se voit désormais appliquer une majoration de 110 € par tonne depuis le 1^{er} janvier 2019²⁸, caractérisant une montée en puissance de l’outil fiscal pour dissuader tout manquement au droit des déchets.

Cette politique fiscale n’a pas obtenu l’adhésion des collectivités locales. L’association AMORCE, qui fédère des collectivités compétentes notamment en matière de gestion des déchets, a dénoncé une réforme motivée par des considérations budgétaires, sans nouveaux moyens accordés à la protection de l’environnement²⁹. Cette défiance tient principalement au fait que la TGAP est *in fine* répercutée sur les collectivités, alors même qu’elles ne sont pas les productrices initiales des déchets mais n’en sont que les gestionnaires, ce qui a pu conduire certains à questionner la compatibilité du dispositif avec le principe pollueur-payeur³⁰. Le rapport sur les filières de responsabilité élargie des producteurs de mars 2018 dressait le même constat et proposait la création d’une TGAP « amont », sorte d’éco-contribution généralisée dont l’assiette serait constituée par tous les produits non inclus dans une filière REP³¹. La proposition n’a pas été reprise par le législateur, en raison de difficultés tenant notamment à ses modalités de calcul, contrairement à la proposition qui suggérait de compenser l’augmentation de la TGAP sur l’enfouissement et l’incinération pour les collectivités par une baisse de la TVA sur le service de gestion des déchets³².

Taxe sur la valeur ajoutée applicable à certaines prestations de collecte et de traitement (LF 2019, art. 190). La loi de finances pour 2019 a fixé un tarif réduit de TVA à 5,5 % pour les prestations de collecte séparée, de collecte en déchetterie, de tri et de valorisation matière, ainsi que pour les prestations de services qui concourent au bon déroulement de ces opérations. Un taux de 10 % s’applique pour les autres prestations de collecte et de traitement. Ces différents tarifs réduits ont vocation à compenser la hausse de la TGAP qu’elles doivent acquitter sur certaines opérations et à diminuer le coût des opérations afférentes à la collecte sélective. À cet effet, et malgré le souhait des sénateurs d’une application immédiate³³, ils n’entreront en vigueur qu’à compter du 1^{er} janvier 2021, soit l’année où la TGAP connaîtra sa plus forte augmentation suivant la trajectoire actuelle.

²⁷ Les résidus désignent les déchets en refus de tri, qui sont alors redirigés vers des installations d’élimination.

²⁸ LF 2019, art. 29 ; majoration qui concerne à la fois l’élimination de déchets dangereux et non dangereux aux termes de la loi de finances pour 2020. Sur l’ensemble du dispositif, v. Circ. Min. action et comptes publics, 27 juin 2019, relative à la TGAP.

²⁹ D. Mazabrard et J. Baritoux, « Projet de loi de finances : la fiscalité écologique est-elle avant tout un alibi pour dégager plus de recettes fiscales ? », AMORCE, 28 octobre 2018, consulté en ligne le 23 juin 2020.

³⁰ V. Sempastous, « L’influence fiscale de l’État sur le traitement local des déchets ménagers et assimilés », *Droit et ville*, n° 87, 2019, p. 262.

³¹ Proposition n° 6 du rapport (J. Vernier, *Les filières REP*, Mission Responsabilité Élargie des Producteurs, mars 2018, p. 16).

³² Proposition n° 6 bis du rapport Vernier préc., p. 16.

³³ J.-F. Longeot, *Avis présenté au nom de la commission de l’aménagement du territoire et du développement durable sur le projet de loi de finances, adopté par l’Assemblée Nationale, pour 2019. Tome I. Mesures fiscales relatives à l’environnement et à l’énergie*, Doc. Sénat, n° 152, 22 novembre 2018, p. 16.

Le modèle français de financement de la gestion des déchets repose sur une combinaison d'outils fiscaux et d'outils financiers tels que les éco-contributions versées dans le cadre des filières REP, mais l'équilibre entre ces différents dispositifs reste à trouver. Si l'on peut aisément comprendre qu'un rôle prépondérant soit confié aux collectivités locales afin de prévenir la production de déchets, les objectifs de réduction seront difficiles à atteindre sans incitation à destination de tous les producteurs. Certes, la loi du 10 février 2020 relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire a étendu le champ d'application de la REP en instituant de nouvelles filières et en alourdissant les obligations pesant sur les producteurs dans le champ de la REP, notamment en créant une filière REP concernant les déchets du BTP³⁴, mais de nombreux déchets restent collectés hors champ de toute REP, laissant les collectivités locales en assumer les coûts de gestion et donc, *in fine*, les contribuables.

II. ÉNERGIE

La fiscalité de l'énergie concentre l'attention, tant du point de vue de la place qui lui est accordée dans les débats publics que du volume de flux budgétaires qu'elle représente. 83 % des recettes perçues au titre la fiscalité environnementale proviennent en effet de la fiscalité énergétique, avec une part prépondérante de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) qui représente à elle seule 33,3 milliards d'euros hors TVA³⁵.

Ces dernières années, s'est amorcée une mise en cohérence de la fiscalité des carburants (A.) avec les objectifs de réduction des émissions fixés à la suite de l'Accord de Paris sur le climat du 12 décembre 2015. En outre, les pouvoirs publics ont mis à jour les outils mobilisés pour promouvoir les énergies renouvelables et la rénovation énergétique des bâtiments, qui sera abordée par une analyse de la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (B.) et du crédit d'impôt transition énergétique (C.).

A. L'AMORCE D'UNE MISE EN COHÉRENCE DE LA FISCALITÉ DES CARBURANTS

Suspension de l'augmentation progressive de la composante carbone des taxes intérieures de consommation (LF 2019, art. 64). La contribution climat énergie (CCE) est une mesure fiscale qui vise à donner un prix au carbone, afin de rendre les énergies fortement carbonées plus onéreuses dans le but d'inciter les consommateurs à se reporter sur des énergies qui le sont moins. Il ne s'agit pas d'une taxe à proprement parler : c'est une modalité de calcul du taux des taxes intérieures de consommation³⁶, qui vient en augmenter le coût à proportion de la teneur

³⁴ Loi n° 2020-105 du 10 février 2020 relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire, *JO* du 11 février 2020, texte n° 1. V. J.-N. Clément, « La responsabilité élargie des producteurs après la loi du 10 février 2020 », *EEL*, n° 8-9, 2020, n° 27 ; Ph. Billet, « Déchets, circularité et gaspillage : vers une nouvelle économie de la déréluction », *ibid.*, n° 28.

³⁵ Jaune budgétaire, *Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat*, Projet de loi de finances pour 2020, p. 68.

³⁶ Sont concernées les taxes intérieures sur la consommation des produits énergétiques (TICPE ; C. douanes, art. 265), du gaz naturel (art. 266 *quinquies*) et du charbon (art. 266 *quinquies* B).

en CO₂ du produit considéré. Compromis introduit en 2014³⁷, après deux premiers projets censurés par le Conseil constitutionnel³⁸, cette composante devait connaître une augmentation progressive de façon à atteindre 100 € la tonne d'ici 2030³⁹. Dans un contexte de forte chute du prix du baril de pétrole, le Comité pour l'économie verte avait émis un avis favorable pour une accélération à condition que les recettes servent à financer la transition écologique, au moins partiellement⁴⁰, et que des compensations soient instituées pour les ménages et les entreprises. La loi de finances pour 2018⁴¹ avait ainsi revu sa trajectoire pour la période comprise entre 2018 et 2022, de façon à atteindre 86,20 € la tonne en 2022. La hausse prévue traduisait, pour le Gouvernement⁴², « un objectif de rendement budgétaire »⁴³. Fleuron des revendications portées par les « gilets jaunes », la trajectoire a finalement été interrompue par la loi de finances pour 2019.

Depuis lors, nombreux ont été les experts qui se sont positionnés en faveur d'une reprise de la trajectoire, à condition de prévoir des compensations pour les ménages les plus fragiles – ce que les études antérieures soulevaient déjà⁴⁴ –, concentrées sur les premiers déciles de revenus⁴⁵, tout en veillant à ce qu'elles « ne conduisent pas à subventionner l'usage des énergies fossiles »⁴⁶. De son côté, le Conseil des prélèvements obligatoires a mis l'accent sur la lisibilité de cette fiscalité, afin d'obtenir un meilleur affichage de son objectif comportemental. Plusieurs pistes sont suggérées, de la simple réécriture de l'article 265 du Code des douanes en identifiant précisément la CCE, à la création d'une taxe carbone à part entière⁴⁷. La question s'est posée de la transparence dans l'utilisation des recettes, que les experts ont recommandé d'affecter à des actions de préservation de l'environnement afin de renforcer l'acceptabilité de ce type de prélèvements. Ceci étant, et comme l'a souligné le Conseil des prélèvements obligatoires, le

³⁷ Art. 32 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, *JO* du 30 décembre 2013, p. 21 829.

³⁸ Cons. const., n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, n° 2000-441 DC ; *RJE*, n° 2, 2001, p. 215, comm. S. Caudal ; Cons. const., n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, « Loi de finances pour 2010 » ; *Dr. fisc.*, 2010, n° 4, comm. 98, note. L. Vallée ; *AJDA*, 2010, p. 277, note W. Mastor ; *JCPA*, 2010, n° 2038, note Ph. Billet.

³⁹ L'article 1^{er} de la loi TECV du 17 août 2015 précitée avait posé le principe de cette augmentation, que la loi de finances rectificative avait déterminée (art. 16 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, *JO* du 30 décembre 2015, p. 24 701, texte n° 2).

⁴⁰ Comité pour l'économie verte (2017), *Avis sur l'opportunité d'une accélération de la trajectoire carbone*, 10 janvier 2017, en ligne sur le site du ministère de la Transition écologique et solidaire.

⁴¹ Art. 16 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, *JO* du 31 décembre 2017, texte n° 2.

⁴² En 2018, sur les 3,9 milliards d'euros de recettes supplémentaires escomptées grâce à la seule hausse de la composante carbone, seuls 184 millions devaient être fléchés vers le compte d'affectation spéciale Transition énergétique, le reste visant à compenser le coût important du Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (v. J.-C. Luche, *Avis présenté au nom de la commission de l'aménagement du territoire et du développement durable sur le projet de loi de finances pour 2018, adopté par l'Assemblée nationale. Tome I. Fiscalité de la transition écologique*, Doc. Sénat, n° 113, 23 novembre 2017, p. 33-34).

⁴³ Exposé des motifs du PLF, ss. son art. 9.

⁴⁴ F. Keller, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution "climat-énergie", le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO₂*, Doc. Sénat, n° 543, 8 juillet 2009, p. 86 et s.

⁴⁵ D. Bureau, F. Henriot et K. Schubert, « Pour le climat : une taxe juste, pas juste une taxe », *Les notes du Conseil d'analyse économique*, n° 50, mars 2019, p. 4.

⁴⁶ CPO, *op. cit.*, p. 202.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 168 et s.

cadre communautaire relatif aux accises⁴⁸ limite les marges de manœuvre des États membres. Ces pistes n'ont pas été empruntées pour l'heure, mais l'on peut raisonnablement espérer que le législateur en tiendra compte lorsqu'une reprise de la trajectoire sera mise à l'étude.

Suspension de l'écart de taxation (LF 2019, art. 64) et alignement des règles de remboursement de TVA pour le diesel et l'essence (LF 2017, art. 31). La TICPE applicable au diesel est historiquement moins élevée que celle pour l'essence. Conjuguée à un remboursement plus favorable de la TVA pour les entreprises qui achètent du diesel pour leurs véhicules⁴⁹, cet avantage fiscal a entraîné la « dieselisation » du parc automobile français, occasionnant une augmentation des émissions de dioxyde d'azote et de particules fines, ce qui a conduit les pouvoirs publics à reconsidérer l'intérêt d'un tel avantage⁵⁰, nonobstant la question de son coût budgétaire⁵¹. Amorcée dès 2015⁵², notamment pour compenser les conséquences budgétaires de l'abandon de l'écotaxe poids lourds, la convergence des tarifs de TICPE devait également connaître une accélération avec le projet de loi de finances pour 2018, de sorte que les montants soient identiques à l'horizon 2021. L'augmentation de la TICPE ayant été suspendue par l'article 64 de la loi de finances pour 2019, le rapprochement des tarifs a connu le même sort.

De façon complémentaire, la loi de finances pour 2017⁵³ a fixé un échéancier ouvrant par tranche de 20 % supplémentaire chaque année le droit à déduction de TVA acquittée sur les achats d'essence, de façon à aligner les règles d'ici au 1^{er} janvier 2022. Les entreprises achetant de l'essence pour leurs véhicules utilitaires pourront alors bénéficier d'un remboursement total de la TVA acquittée, montant plafonné à 80 % pour les véhicules de tourisme, comme c'est aujourd'hui le cas pour le diesel⁵⁴. Cette harmonisation n'a pas été remise en cause lors de l'adoption de la loi de finances pour 2019 et n'aurait en tout état de cause pas pu l'être⁵⁵. Cette mesure, à l'instar du rapprochement des tarifs de TICPE, a vocation à réorienter les investissements des entreprises au profit des véhicules fonctionnant à l'essence.

Réduction des remboursements partiels et exonérations de TICPE (LF 2020, art. 60 et 71). Bien que les taux de TICPE applicables au gazole et à l'essence soient pour l'heure gelés, il

⁴⁸ Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE* n° L 283 du 31 octobre 2003 ; directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise, *JOUE* n° L 9/12 du 14 janvier 2009.

⁴⁹ V. *infra*.

⁵⁰ Avis du Comité pour la fiscalité écologique sur l'écart de taxation entre le gazole et l'essence, du 18 avril 2003.

⁵¹ Cette dépense fiscale était évaluée à 7,3 milliards en 2013. Aujourd'hui, du fait des mesures de rapprochement, le coût est d'environ 3,3 milliards, constant depuis 2018 (S. Alexandre et a., *Green Budgeting, op.cit.*, annexe X, p. 9).

⁵² V. en ce sens S. Caudal, « Chronique de la fiscalité française de l'environnement en 2014 », *op. cit.*, p. 335 et s.

⁵³ Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, *JO* du 30 décembre 2016, texte n° 1. Codifié à l'article 298 CGI, aux 4.1°, a et b.

⁵⁴ Et pour l'E85, qui bénéficiait déjà du même avantage que le diesel afin d'encourager son développement.

⁵⁵ En raison du cadre juridique dans lequel elle s'insère (celui de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* du 11 décembre 2006), la décision d'ouvrir le droit à déduction pour les achats d'essence ne peut désormais plus être modifiée (expliquant les réticences initiales du Gouvernement sur ce point ; v. Rép. min. fin. quest. écrite n° 18476, « Récupération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les taxis fonctionnant à l'essence », *JO Sénat, Q*, 5 mai 2016, p. 1899).

reste que le législateur a œuvré dans le sens d'un élargissement de son assiette, réintroduisant dans son champ d'application des assujettis qui en étaient exclus. Ces avantages fiscaux (qui prennent la forme de tarifs réduits, d'exonérations ou de remboursements, en totalité ou partiellement) étaient justifiés par les difficultés économiques des secteurs bénéficiaires, sans pour autant qu'un lien ait été établi entre ces difficultés et la consommation de carburants⁵⁶. Il faut cependant bien distinguer deux situations : celle du tarif réduit applicable au gazole sous condition d'emploi dit « gazole non routier »⁵⁷ (engins de BTP, de l'agriculture...) et celle des remboursements du « gazole routier » auxquels peuvent prétendre les entreprises de transports de personnes et de transports de marchandises.

Le projet de loi de finances pour 2019 prévoyait la suppression d'un certain nombre d'exonérations, mais la suspension de la trajectoire carbone a également eu raison de ces mesures d'ajustements, fortement contestées par les professionnels qui sollicitaient des compensations⁵⁸. La loi de finances pour 2020 les a remises à l'ordre du jour. S'agissant du gazole routier, l'article 71 de la loi prévoit une diminution du remboursement partiel de 2ct/l pour les véhicules de plus de 7,5 tonnes destinés au transport de marchandises⁵⁹ à compter du 1^{er} janvier 2020. L'objectif de cette mesure est notamment « d'assurer une meilleure participation du transport routier de marchandises au financement des infrastructures routières nationales non concédées qu'il emprunte [...] »⁶⁰. Par conséquent, le dispositif prévoit l'affectation intégrale des recettes issues de cette baisse à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF), qui bénéficie depuis 2015 d'une fraction des recettes de TICPE⁶¹.

L'avantage fiscal accordé au gazole non routier a été revu à la baisse, avec une hausse progressive des tarifs de TICPE sur trois ans⁶². À compter du 1^{er} juillet 2020, le tarif passe de 18,82 € à 37,68 € par hectolitres (soit une augmentation d'environ 2 centimes d'euros par litre), 50,27 € au 1^{er} janvier 2021, et s'alignera sur le tarif classique en janvier 2022. En revanche, de nombreux secteurs connaissent des dérogations, parmi lesquels le secteur agricole ou certaines entreprises grandes consommatrices d'énergies⁶³. Pour compenser cette hausse, la loi a prévu des dispositifs de suramortissement visant à faciliter l'acquisition d'équipements et de véhicules moins polluants⁶⁴, notamment pour ceux fonctionnant grâce à certains biocarburants.

⁵⁶ Cour des comptes, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, p. 20.

⁵⁷ Prévu à l'article 265 du code des douanes, au tableau B, 1^o, indice 20 intitulé [gazole] « destiné à être utilisé comme carburant sous condition d'emploi ».

⁵⁸ M. Fetet, « Climat : 40 niches fiscales à transformer », *IACE*, 13 novembre 2019, en ligne, consulté le 19 mars 2020.

⁵⁹ C. douanes, art. 265 septies.

⁶⁰ Exposé des motifs sous l'article 19 du PLF 2020.

⁶¹ Plafonnée à hauteur de 1,2 milliard d'euros (art. 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, *JO* du 29 décembre 2011, p. 22 441), plafond exceptionnellement relevé à 1,58 milliard pour 2020 (XVIII de l'art. 80 de la loi de finances pour 2020). Cette affectation a été prévue afin de compenser la perte de recettes induites par l'abandon de l'écotaxe poids lourds.

⁶² En cours de lecture l'Assemblée nationale avait proposé une période plus longue, de six ans.

⁶³ C. douanes, art. 265 octies A et s. nouveaux.

⁶⁴ Art. 60, 61 et 62 de la loi de finances pour 2020, codifiés à l'art. 39 decies A CGI. La loi de finances pour 2019 avait également institué des mesures similaires de compensations (LF 2019, art. 66 et art. 77).

B. LA PROMOTION DES ÉNERGIES RENOUVELABLES : LA TAXE INCITATIVE RELATIVE À L'INCORPORATION DES BIOCARBURANTS

La taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (C. douanes, art. 266 *quindecies*) s'est substituée à l'ancien prélèvement supplémentaire de TGAP sur les carburants⁶⁵ par la loi de finances pour 2019 (art. 192). Les metteurs sur le marché acquittent la taxe seulement s'ils n'ont pas atteint les objectifs d'incorporation de matières premières d'origine renouvelable fixés par la loi. Si la proportion d'énergie renouvelable est supérieure ou égale à un certain pourcentage, la taxe est nulle. Pour 2020, ces pourcentages sont de 8 % pour le gazole, 8,2 % pour les essences, avec une augmentation à 8,6 % pour les essences d'ici 2021. Le dispositif, assez complexe, établit également une distinction entre les différentes générations de biocarburants, produits à partir de sources et de techniques de transformation différentes⁶⁶, avec un comptage majoré pour l'incorporation de biocarburants avancés. Au maximum, sans incorporation, le tarif de la taxe est fixé à 101 € par hectolitres pour l'année 2020 et à 104 € pour l'année 2021 (LF 2020, art. 212). En outre, on notera que certains biocarburants bénéficient également d'un tarif réduit de TICPE⁶⁷.

La refonte du dispositif en 2019 poursuivait un double objectif. Elle consistait, d'une part, en un affichage de sa finalité incitative. Il est à ce titre intéressant de relever qu'il s'agit de la seule « taxe incitative » en droit français à être expressément désignée comme telle. Loin d'être artificielle, cette désignation se vérifie dans la pratique, puisque le montant des recettes de la taxe n'a cessé de diminuer depuis son institution, passant de 150 millions d'euros en 2013 à moins de 1 million en 2018. En outre, la réforme visait à prendre en compte les problématiques occasionnées par la culture intensive de plantes destinées aux biocarburants. L'Union européenne avait revu sa politique de promotion des énergies renouvelables de façon à contrôler le développement des biocarburants de première génération (plantes sucrières, oléagineuses et céréales) et encourager le développement de nouvelles filières (biocarburants de deuxième et troisième générations)⁶⁸. La polémique concernant l'exploitation de l'huile de palme n'ayant pas été résolue lors de l'adoption de la loi « Biodiversité » du 8 août 2016, le législateur avait enjoint à l'État de réfléchir à une éventuelle taxation⁶⁹. La mission consultée avait par la suite

⁶⁵ Initialement institué par l'article 32 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, *JO* du 31 décembre 2004, p. 22 459.

⁶⁶ À ce jour, seuls les biocarburants dits de première génération sont produits à échelle industrielle, les carburants de seconde génération étant assez peu développés et ceux de troisième génération encore à un stade expérimental. v. J. Giraud, *Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2019. Tome III. Examen de la seconde partie du projet de loi de finances. Moyen des politiques publiques et dispositions spéciales*, Doc. AN, n° 1302, 11 octobre 2018, p. 385 et s.

⁶⁷ Il en va ainsi pour le SP95-E10 (fixé à 66,29 € par hectolitres), l'E85 (11,83 €), l'ED95 (6,43 €) et le B100 (11,83€).

⁶⁸ Directive 2015/1513 du Parlement européen et du Conseil du 9 septembre 2015 modifiant la directive 98/70/CE concernant la qualité de l'essence et des carburants diesel et modifiant la directive 2009/28/CE relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables (*JOUE* n° L 239/1 du 15 septembre 2015) et directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion et à l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables (*JOUE* n° L 328/82 du 21 décembre 2018). Cette deuxième directive fixe à au moins 14% la part d'énergies renouvelables devant être utilisée dans les transports d'ici 2030 (art. 25).

⁶⁹ Art. 47 de la loi n° 2016-1087 du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages, *JO* du 9 août 2016, texte n° 2.

conseillé au gouvernement de se concentrer sur la question des biocarburants et de ne pas taxer les huiles alimentaires⁷⁰.

Ce contexte a conduit le législateur à exclure du bénéfice de l'avantage fiscal les incorporations à partir d'huile de palme à compter du 1^{er} janvier 2020 (LF 2019, art. 192), qui n'est désormais plus considérée comme une énergie renouvelable. Critiquée par les industriels, la mesure a donné lieu à une saisine du Conseil constitutionnel⁷¹. Les requérants contestaient l'incohérence du dispositif, qui instituerait une différence de traitement injustifiée entre les biocarburants à base d'huile de palme et ceux issus d'autres oléagineux, dont la production ne serait pas forcément plus respectueuse de l'environnement. Appliquant sa jurisprudence classique en matière de fiscalité incitative, le juge a considéré que la suppression de l'avantage fiscal ne méconnaissait pas le principe d'égalité devant les charges publiques, dès lors que « en excluant pour le calcul de la taxe la possibilité de démontrer que l'huile de palme pourrait être produite dans des conditions particulières permettant d'éviter le risque de hausse indirecte des émissions de gaz à effet de serre, le législateur a, en l'état des connaissances et des conditions mondiales d'exploitation de l'huile de palme, retenu des critères objectifs et rationnels en fonction du but poursuivi. » (cons. 9). Bien que le contrôle du Conseil soit en la matière limité (cf. le considérant 8 de la décision), le commentaire aux Cahiers de la décision démontre une prise en compte approfondie des enjeux, ayant conduit le juge constitutionnel à considérer que les critères retenus par le législateur étaient « objectifs et rationnels ». La disposition est aujourd'hui toujours en vigueur, malgré les tentatives de certains députés pour obtenir sa suppression lors des débats sur le PLF 2020⁷² et le tollé médiatique qu'elle a soulevé. Un contentieux est actuellement pendant devant le juge administratif contre une note de la Direction des douanes qui permettrait de contourner l'exclusion, au terme d'une interprétation qualifiant certains distillats d'acide gras de palmiers de « résidus » éligibles⁷³. À suivre...

C. LA RÉNOVATION ÉNERGÉTIQUE DES BÂTIMENTS : LA RÉFORME DU CRÉDIT D'IMPÔT TRANSITION ÉNERGÉTIQUE

Dispositif emblématique de la politique de rénovation énergétique des bâtiments⁷⁴ depuis son introduction en 2014, le crédit d'impôt transition énergétique a été renouvelé et amendé par

⁷⁰ M.-H. Aubert, J.-J. Bénézit, F. Champanhet et M.-R. Talon, *Durabilité de l'huile de palme et des autres huiles végétales*, Rapport, CGEDD / CGAAER, décembre 2016, p. 5.

⁷¹ Cons. const., décision n° 2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *Société Total raffinage France* ; Dr. adm, n° 11, 2019, alerte 151.

⁷² L. Radisson, « Huile de palme : l'Assemblée rétablit en douce son avantage fiscal », *Actu-environnement*, 15 novembre 2019, consulté en ligne le 19 mars 2020 ; M. Jacque, « Couac politique autour de l'avantage fiscal sur l'huile de palme », *Les Échos*, 15 novembre 2019, consulté en ligne le 19 mars 2020.

⁷³ Le juge a rejeté le référé-suspension pour défaut d'urgence, estimant que la note en question n'avait pas « par elle-même et directement pour effet d'inciter au développement de la plantation de palmiers à des échéances telles qu'elle justifierait l'intervention du juge des référés pour en prévenir les conséquences sur l'environnement. » (CE, ord., 24 janvier 2020, n° 437276, *Association Canopée et Association Les Amis de la Terre France*).

⁷⁴ Complété par des taux réduits de TVA pour les travaux de performance énergétique (CGI, art. 278-0 ter), l'éco-PTZ (prêt à taux zéro, CGI, art. 244 quater U) garanti par l'État et prolongé jusqu'en 2021 par la loi de finances pour 2019, ainsi que le dispositif des certificats d'économie d'énergie (C. énergie, art. L. 221-1 et s.), auxquels peuvent s'ajouter d'éventuelles aides des collectivités territoriales.

chaque loi de finances depuis. La loi de finances pour 2020 n'a pas failli à l'exercice (LF 2020, art. 15). Afin d'inciter plus fortement les ménages à s'engager dans des travaux, la loi a acté la transformation du crédit en « prime » afin de diminuer les contraintes de trésorerie inhérentes à la formule du crédit d'impôt, prime accordée par l'Agence nationale de l'habitat. Elle ne modifie pas les conditions relatives à la date de l'achèvement du logement, qui doit avoir plus de deux ans. Le basculement de l'ancien vers le nouveau dispositif se fera de façon progressive. En 2020, seuls les ménages aux revenus les plus modestes (jusqu'au 5^e décile) seront éligibles à la prime, tandis que les ménages aux revenus intermédiaires et les ménages les plus aisés (9^e et 10^e déciles de revenus) continueront de bénéficier du crédit d'impôt jusqu'au 31 décembre 2020. En 2020, le CITE est calculé sur la base d'un forfait en fonction des performances environnementales des dépenses d'équipements ou de travaux, et en fonction de l'affectation des dépenses, selon qu'elles concernent les parties communes ou privatives d'un logement, dans la limite maximale d'un montant ne pouvant pas dépasser 75 % de la dépense effectivement supportée par le contribuable.

Dans l'optique d'améliorer son équité, la loi a recentré le dispositif sur les ménages les plus précaires. Le fait que le CITE puisse être accordé sans considération de revenu profitait dans les faits davantage aux ménages les plus aisés⁷⁵. Ceux-ci en sont désormais exclus, exception faite pour l'année 2020 uniquement pour les dépenses concernant l'acquisition et la pose de systèmes de charges pour véhicules électriques et pour l'acquisition et la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques. En outre, seuls les propriétaires occupants y sont désormais éligibles, l'Assemblée nationale ayant rejeté les amendements adoptés par le Sénat visant à en faire bénéficier les propriétaires bailleurs⁷⁶.

Le dispositif voit sa nature juridique changée, ce qui permet à l'exécutif de procéder à des ajustements en cours d'année, puisqu'il est désormais soustrait au respect du principe du vote par le Parlement de la loi fiscale (art. 34 de la Constitution). Néanmoins, la marge de manœuvre du Gouvernement est fortement circonscrite. Les modifications ne pourront se faire qu'à la hausse, puisque l'article 15 dispose que « les caractéristiques et conditions d'octroi de cette prime ne peuvent être moins favorables pour le bénéficiaire que celles régissant le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la présente loi », sécurisant ainsi le dispositif financier par un effet cliquet.

En matière de fiscalité énergétique, les pouvoirs publics ont fait le choix de la progressivité, pour garantir l'acceptabilité des réformes. Beaucoup de dispositifs défavorables demeurent cependant. En outre, l'essentiel de cette fiscalité (66 %) ⁷⁷ pèse toujours sur les ménages.

III. TRANSPORTS

⁷⁵ D. Bureau et a., *op. cit.*, p. 12.

⁷⁶ La loi de finances a commandé la remise d'un rapport au Parlement sur « l'opportunité d'élargir la prime aux propriétaires bailleurs pour lutter contre la location des passoires énergétiques » (art. 15, dernier alinéa).

⁷⁷ Exposé général des motifs du PLF 2020.

Les taxes applicables aux véhicules ont connu plusieurs évolutions (A.). Depuis 2015, les pouvoirs publics cherchent à compenser le manque à gagner des suites de l'abandon de l'écotaxe poids lourds. La politique fiscale en matière de transports est à replacer dans un contexte plus global de besoin de financement des infrastructures, la transition écologique étant souvent secondaire. L'introduction d'une majoration de la taxe de solidarité sur les billets d'avion par la loi de finances pour 2020, présentée à tort comme une écotaxe par le Gouvernement, est à ce titre emblématique (B.).

A. L'ÉVOLUTION DES TAXES SUR LES VÉHICULES

L'arsenal en question comporte six taxes, dont les modalités de calcul diffèrent. La réforme introduite par la loi de finances pour 2020 comporte deux volets.

1. Premier volet de mesures : le durcissement de la taxation à l'achat

Exonérations de taxe sur les certificats d'immatriculation. Les taxes à l'achat découlent de la délivrance de son certificat d'immatriculation, la principale taxe du fait de son montant étant la taxe régionale sur les certificats d'immatriculation des véhicules⁷⁸, dite « taxe carte grise » (CGI, art. 1599 *quindecies* et s.). Elle est perçue au profit des Conseils régionaux et de la collectivité territoriale de Corse. Bien que cette taxe ne poursuive initialement aucune finalité environnementale, le Code prévoit de longue date la faculté pour les Conseils régionaux d'exonérer les véhicules spécialement équipés pour fonctionner exclusivement ou non au moyen de l'énergie électrique, au gaz naturel, au GPL ou à l'E85. La loi de finances pour 2020 a légèrement modifié le dispositif, en établissant de plein droit l'exonération pour les véhicules dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux (LF 2020, art. 69).

Durcissement du malus écologique (LF 2020, art. 69). L'essentiel du recours à l'outil fiscal à des fins d'orientation des achats automobiles repose sur un système de taxes additionnelles à la taxe sur les certificats d'immatriculation, perçues à l'occasion de l'achat du véhicule. Le « malus écologique » (CGI, art. 1011 *bis*) est perçu à l'occasion de la délivrance du premier certificat d'immatriculation (véhicules neufs). Son assiette est déterminée à partir de la quantité de CO₂ émise par kilomètre pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire⁷⁹ et, à défaut, en fonction de la puissance fiscale du véhicule. Ce dispositif est complété par d'autres taxes, prévues aux articles 1010 *bis* (taxe additionnelle applicable aux véhicules d'occasion, qui n'est assise que sur la puissance administrative du véhicule depuis 2018⁸⁰), 1010 *ter* (malus applicable aux véhicules puissants en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018⁸¹) et 1011 *ter* du CGI (taxe annuelle sur la détention des véhicules particuliers les plus polluants). Afin d'adapter la fiscalité aux évolutions technologiques des constructeurs

⁷⁸ 2,3 milliards d'euros, montant constant sur les derniers exercices budgétaires (jaune budgétaire, *Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat*, Projet de loi de finances pour 2020, p. 68).

⁷⁹ Au sens de l'art. 1007 CGI.

⁸⁰ LF 2018, art. 36, *préc.*

⁸¹ LF 2017, art. 34, *préc.*

automobiles, mais aussi pour alimenter le budget des aides versées au titre du « bonus » écologique, les lois de finances adoptées depuis 2017 ont successivement durci le barème du malus écologique. En 2017, afin de limiter les effets de seuils, le barème était passé de 11 tranches à 66, pour s'établir à 75 tranches aujourd'hui (LF 2019, art. 91). Un rapport avait révélé que le malus n'avait pas, ou peu, d'incidence sur les choix des consommateurs, en témoigne la progression constante de son rendement⁸². La tranche haute a sensiblement augmenté en 2020, puisque désormais, les véhicules émettant plus de 184 grammes de CO₂/km devront s'acquitter d'une taxe d'un montant de 20 000 € (contre 10 500 € jusqu'en 2019). La première tranche fixe la taxe à 50 € pour un véhicule émettant 110 grammes de CO₂/km. Par ailleurs, l'assujettissement des pick-up en 2019 à la taxe sur les véhicules de société (art. 1010 du CGI) a conduit à les faire rentrer dans le périmètre du malus écologique (LF 2019, art. 92).

Il faut également noter que, à la suite de l'entrée en vigueur de la nouvelle norme communautaire de mesure des émissions des véhicules en cycle d'essai au 1^{er} mars 2020⁸³, les niveaux d'émissions servant de base au calcul de l'assiette des taxes concernées ont été adaptés, à fiscalité constante⁸⁴.

2. Second volet de mesures : la refonte des taxes applicables aux véhicules

Refonte du dispositif au 1^{er} janvier 2021 (LF 2020, art. 69). La loi de finances pour 2020 a simplifié le cadre fiscal pour l'avenir. Au 1^{er} janvier 2021, ne subsisteront plus que quatre taxes, énumérées à l'article 1011 du CGI (dans sa rédaction à venir). La délivrance du certificat d'immatriculation donnera désormais lieu à la perception d'une taxe fixe, y compris pour intégrer les modifications d'un certificat existant (CGI, art. 1012, à venir) ; d'une taxe régionale au titre de toute délivrance d'un certificat consécutive à un changement de propriétaire d'un véhicule à moteur (CGI, art. 1012 *bis*, à venir) ; d'un malus automobile (CGI, art. 1012 *ter*, à venir), qui intègrent les trois « petits » malus actuellement prévus par les articles 1010 bis, 1010 ter et 1011 ter, selon un barème modifié en conséquence et, enfin, à une majoration de taxe pour les véhicules de transport routier (CGI, art. 1012 *quater*, à venir).

Sur le fond, l'environnement n'est pas affecté par cette réforme. Le rapport de l'Institut I4CE avait mis en avant l'enchevêtrement de trop nombreux prélèvements, aux barèmes très hétérogènes, ainsi qu'une taxation déséquilibrée entre l'acquisition et l'utilisation, qui « ne décourage donc pas les consommateurs d'acheter des véhicules polluants, mais les taxe tout au long de la durée de vie de l'équipement »⁸⁵. Cette refonte aurait pu être l'occasion d'opérer un

⁸² J. Giraud, *Rapport d'information par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur l'application des mesures fiscales*, Doc. A.N. n° 2169, 17 juillet 2019, p. 334.

⁸³ Méthode dite « WLTP » (*Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure*), entrée vigueur en France suite à l'adoption du décret n° 2020-169 du 27 février 2020, *JO* du 28 février 2020, texte n° 4.

⁸⁴ Les mêmes montants s'appliquent, mais sur la base de niveaux d'émissions calibrés suivant la méthode WLTP.

⁸⁵ I4CE, *op. cit.*, p. 13. En partant d'une analyse globale de la fiscalité applicable tout au long du cycle de vie d'un véhicule, l'Institut a évalué à moins de 10 % le poids de celle pesant sur l'achat, le reste portant sur les carburants consommés pour son utilisation.

changement de perspective, d'autant plus dans un contexte de gel de la fiscalité des carburants, mais il n'en a rien été.

B. L'ÉCO-CONTRIBUTION SUR LE TRANSPORT AÉRIEN, UNE FAUSSE ECOTAXE

Exonéré de toute taxation sur sa consommation d'énergie⁸⁶, le secteur du transport aérien n'est pas mis à contribution fiscalement pour ses émissions, qui représentent 2 à 4 % des émissions de gaz à effet de serre⁸⁷. Dans l'attente d'une évolution à l'échelle communautaire⁸⁸, alors que le projet de loi d'orientation des mobilités était en discussion au Parlement, le Gouvernement avait annoncé l'instauration future d'une « éco-contribution » sur le transport aérien. L'option retenue a été celle d'une augmentation des tarifs de la taxe de solidarité sur les billets d'avion en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2006 (LF 2020, art. 72), perçue par majoration du montant de la taxe de l'aviation civile (CGI, art. 302 *bis* K). Cette majoration s'applique sur les billets pour des vols au départ de la France, excepté pour les dessertes aériennes essentielles au désenclavement ou à la continuité territoriale et sur les correspondances. Son montant varie de 1,50 € à 18 € selon le type de vols (classe économique ou affaire, dans ou en dehors de l'UE). Historiquement, la taxe de solidarité sur les billets d'avion est affectée au Fonds de solidarité pour le développement et plafonnée à hauteur de 210 millions d'euros. La loi de finances pour 2020 a entendu fléchir les recettes supplémentaires ainsi générées au profit d'un second bénéficiaire, l'AFITF, dans la limite d'un plafond de 230 millions d'euros (LF 2020, art. 81).

Cette taxe a été vivement critiquée par le Sénat en raison de sa finalité uniquement budgétaire, en dépit d'un affichage environnemental par le gouvernement. Son affectation à l'AFITF trahit la nécessité de dégager des recettes supplémentaires pour financer les mesures entérinées par la loi d'orientation des mobilités. C'est sous cet angle que le Conseil constitutionnel a d'ailleurs appréhendé le prélèvement, estimant qu'il n'était pas incitatif mais de rendement⁸⁹. Les sénateurs ont regretté une politique « manifestement bâtie sans diagnostic préalable de l'environnement fiscal » des compagnies aériennes françaises et menée sans concertation préalable⁹⁰. Plusieurs propositions ont été formulées, dont l'introduction de modulations sur la base d'un recours aux biocarburants, ou encore la prise en compte d'un degré de substituabilité entre l'avion et le train pour les vols internes⁹¹. Mais le projet a été adopté sans qu'aucun paramètre environnemental ne soit intégré. Ce type de mesure purement budgétaire, au

⁸⁶ Sur le fondement de l'article 24 de la Convention de Chicago du 7 décembre 1944 relative à l'aviation civile internationale reprise en droit communautaire par la directive 2003/96/CE préc.

⁸⁷ CPO, *op. cit.*, p. 196.

⁸⁸ Cette problématique reste entière car elle nécessite une intervention à l'échelle de l'Union européenne qui peine à voir le jour, pour des raisons tenant à la règle de l'unanimité du Conseil sur les matières relevant de la fiscalité (TFUE, art. 113).

⁸⁹ Cons. const., 27 décembre 2019, n° 2019-796 DC, *Loi de finances pour 2020*, JO du 29 décembre 2019, texte n° 3, §46.

⁹⁰ D. Mandelli, J.-P. Corbisez, M. Vaspert et N. Bonnefoy, *Avis présenté au nom de la commission de l'aménagement du territoire et du développement durable sur le projet de loi de finances, adopté par l'Assemblée nationale, pour 2020. Tome III. Transports*, Doc. Sénat, n° 144, 21 novembre 2019, p. 37.

⁹¹ J. Costes, *Rapport d'information fait au nom de la mission d'information sur les transports aériens et l'aménagement des territoires*, Doc. Sénat, n° 734, 24 septembre 2019, p. 97.

demeurant très médiatisée, qui usurpe la qualification d'écotaxe, tend à altérer l'acceptabilité de la fiscalité environnementale à long terme, renforçant le sentiment de défiance à son égard.

IV. BIODIVERSITÉ ET PROTECTION DES ESPÈCES ET DES MILIEUX NATURELS

La fiscalité est rarement mobilisée comme outil visant, en premier lieu, à protéger les espèces ou les espaces naturels. Le jaune budgétaire annexé au projet de loi de finances pour 2020 relevait en outre qu'aucun dispositif n'avait directement pour objectif « d'internaliser les coûts environnementaux liés à la destruction d'espaces biotiques »⁹². La loi « Biodiversité » du 8 août 2016 aurait pu être l'occasion d'une évolution, mais ses apports en ce domaine restent très discrets. Les lois de finances intervenues depuis lors n'ont pas inversé la tendance et se sont contentées de quelques mesures éparses.

La loi « Biodiversité » a institué une exonération de plein droit de taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) pour certaines propriétés situées dans une zone humide⁹³, dont le montant varie de 50 % à 100 % selon l'emplacement de ladite zone. La liste des parcelles concernée est dressée par le maire et l'exonération est nécessairement accordée en contrepartie d'engagements de bonne gestion pour une durée de 5 ans. Outre cette exonération, le législateur a entendu faciliter la conclusion d'obligations réelles environnementales (ORE) (C. envir., art. L. 132-2) en ouvrant la faculté aux communes d'exonérer de TFPNB les propriétaires ayant souscrit un tel engagement⁹⁴. Un rapport sur la mise en œuvre de l'ORE et « sur les moyens de renforcer [son] attractivité, notamment au moyen de dispositifs fiscaux incitatifs »⁹⁵ devait être initialement rendu dans un délai de deux ans, mais sa remise a été différée « afin de disposer d'un meilleur recul sur l'utilisation du dispositif »⁹⁶. Des amendements avaient été déposés au PLF 2020, visant à exonérer de droit de mutation les biens immobiliers gérés au moyen d'une ORE, mais ils ont tous été rejetés⁹⁷. Le ministère de la Transition écologique et solidaire a relevé que la plupart des ORE souscrites à ce jour l'avaient été dans le cadre d'opérations de compensation écologique et que l'institution future d'une fiscalité incitative en la matière ne devait pas avoir vocation à soutenir de telles obligations, souhaitant prévenir les éventuels détournements du dispositif et éviter « les effets d'aubaine »⁹⁸.

S'agissant de la gestion de la ressource en eau, quelques modifications favorables sont à relever. Plusieurs propositions ont été formulées dans le cadre des débats en loi de finances pour 2019

⁹² Jaune budgétaire, *Financement de la transition écologique : les instruments économiques, fiscaux et budgétaires au service de l'environnement et du climat*, PLF 2020, p. 84.

⁹³ L. 8 août 2016, art. 114 préc., codifié ss. CGI, art. 1395 B bis.

⁹⁴ CGI, art. 1394 D, introduit suite à l'art. 72 de la loi du 8 août 2016, préc.

⁹⁵ Art. 73 de la loi « Biodiversité ».

⁹⁶ Rép. min. quest. écrite n° 12318, « Publication du rapport prévu par l'article 73 de la loi pour la reconquête de la biodiversité », *JO Sénat*, Q, 27 février 2020, p. 1057.

⁹⁷ J. Giraud, *Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2020*, Doc. AN n° 2272, 10 octobre 2019, p. 119.

⁹⁸ Rép. min. n° 12318, préc.

pour inciter à diminuer l'utilisation d'intrants⁹⁹. La loi a entériné l'augmentation de la redevance pour pollution diffuse proposée par le gouvernement, constatant que les taux en vigueur jusqu'alors n'avaient pas eu d'effet dissuasif, le taux le plus élevé étant désormais fixé à 9 € (contre 5,1 € auparavant)¹⁰⁰. Il était annoncé que les recettes supplémentaires seraient affectées dès 2020 pour accompagner le passage en agriculture biologique¹⁰¹, mais pour l'heure, aucune précision n'a été apportée. Dans sa volonté de suppression de taxes à faible rendement¹⁰², le gouvernement a obtenu du législateur celle de la redevance pour obstacles sur les cours d'eau à compter du 1^{er} janvier 2020, jugée complexe et dénuée d'aspect incitatif¹⁰³. Cette suppression est à rapprocher de l'institution, en loi de finances pour 2019 également, d'une exonération facultative de taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les parties d'installations hydrauliques destinées à la préservation de la biodiversité et de la continuité écologique (ce qui concerne plus concrètement les passes à poissons)¹⁰⁴.

Les mesures en faveur de la protection de la biodiversité sont donc plutôt légères. Si la fiscalité de l'urbanisme est aujourd'hui un des principaux vecteurs pour parvenir à cet objectif, elle n'a fait l'objet d'aucun aménagement en ce sens, ce malgré les nombreuses propositions formulées par le Comité pour l'économie verte pour lutter contre l'artificialisation des sols¹⁰⁵, reprenant et développant celles qui avaient été formulées par le Comité pour la fiscalité écologique, son prédécesseur... non suivies d'effets.

Si les revendications de l'automne 2018 allaient bien au-delà de la seule question de la hausse des taxes sur les carburants, celles-ci ont globalement cristallisé l'action publique en matière de fiscalité de l'environnement. Le contexte actuel lié à la crise sanitaire nous semble particulièrement propice à une écologisation de la fiscalité, mais il n'est pas certain que les opérateurs économiques soient du même avis, rattrapage oblige... Il serait en tout cas temps que la relation qu'entretiennent la fiscalité et l'environnement dépasse la lutte contre les changements climatiques¹⁰⁶ et embrasse plus sérieusement la protection de l'environnement dans son ensemble.

⁹⁹ Notamment la création d'une nouvelle redevance pour pollution azotée diffuse (amendement n° II-798 ; v. les débats sur le sujet, *JO AN*, C.R., 6 novembre 2018, p. 11 313 et s.).

¹⁰⁰ LF 2019, art. 234. En outre, 6 catégories de taux ont été fixées, contre 2 auparavant.

¹⁰¹ Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique (CGI, art. 244 *quater* L) a été prorogé et son montant réévalué (3 500 €, contre 2 500 € auparavant) par la LF 2018 (art. 96).

¹⁰² Circ. DGFP, 26 avril 2018, « Réduction du nombre de taxes à faible rendement dans le cadre des conférences de sécurisation et des conférences fiscales 2018 ».

¹⁰³ LF 2019, art. 195. Cette redevance avait un rapport inférieur à 300 000 euros/an et ne concernait guère plus que les irrigants « qui, au moyen d'une prise d'eau, sur un seuil traversant un torrent, prélevaient pour irriguer champs et cultures, sans avoir recours à l'eau potable » (v. not. J. Giraud, « Préservation des ressources en eau et maintien d'une agriculture montagnarde », rapport au Premier ministre, 2015, 52 p.).

¹⁰⁴ LF 2019, art. 172.

¹⁰⁵ Comité pour l'économie verte, *Les instruments incitatifs pour la maîtrise de l'artificialisation des sols*, 2019, 95 p.

¹⁰⁶ V. G. Sainteny, *Le climat qui cache la forêt. Comment la question climatique occulte les problèmes d'environnement*, Éditions Rue de l'échiquier, 2015, 272 p.