



HAL
open science

CHRONIQUE DE FISCALITÉ FRANÇAISE DE L'ENVIRONNEMENT 2021-2022.

Philippe Billet, Rémy Dufal

► **To cite this version:**

Philippe Billet, Rémy Dufal. CHRONIQUE DE FISCALITÉ FRANÇAISE DE L'ENVIRONNEMENT 2021-2022.. Revue juridique de l'environnement, 2022, 47 (2), pp.369-387. hal-03770441

HAL Id: hal-03770441

<https://hal.science/hal-03770441v1>

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 2021-2022

Quelle fiscalité environnementale pour la France de l'après-pandémie ?

Philippe BILLET

Professeur agrégé de droit public

et

Rémy DUFAL

Doctorant en droit public

Institut de droit de l'environnement (UMR 5600 – CNRS – EVS-IDE)

Université Jean-Moulin – Lyon 3

Résumé : La loi de finances pour 2021 consolide le rôle central attribué à l'outil fiscal par les pouvoirs publics pour ce qui est de la réduction des émissions de gaz à effet de serre, confortant et remodelant un certain nombre de dispositifs déjà en vigueur. Au surplus, elle vient enfin poser les premiers jalons d'une intégration par le droit fiscal des enjeux de lutte contre l'artificialisation des sols, signe que le constat passé d'une biodiversité laissée pour compte par la fiscalité se veut moins radical. La loi de finances pour 2022 n'apporte pas de modifications majeures. La polarisation des politiques environnementales sur les changements climatiques se poursuit inlassablement, à la faveur d'une crise sanitaire à laquelle doit désormais succéder la relance économique, et avec elle le risque d'une remise en cause des politiques de sobriété énergétique.

Mots clés : fiscalité énergétique, transition énergétique, biocarburant, malus écologique, TICGN, taxe carbone, empreinte carbone, incitation fiscale, budget vert, dépenses fiscales.

Summary: The finance law for 2021 consolidates the central role assigned to the tax system by the public authorities in reducing greenhouse gas emissions, reinforcing and reshaping a number of measures already in effect. Moreover, it has finally taken the first steps towards integrating into tax law the challenges of combating soil artificialization, which is a sign that biodiversity is not as overlooked by fiscal policy as it was noted before. The 2022 finance law does not bring any major changes. The focus of environmental policies on climate change continues unabated, from the COVID crisis that must now be followed by economic recovery, and with it the risk of calling into question policies of energy sobriety.

Keywords: Energy taxation, Energy transition, Biofuel, Malus system, Domestic Tax on Natural Gas Consumption, Carbon tax, Carbon footprint, Incentive tax, Green budget, Tax expenditures.

Marquées au premier plan par une crise sanitaire et économique sans précédent, les années 2020 à 2022 ont été aussi celles d'une nouvelle percée des enjeux environnementaux dans le débat

public. Parmi les moments « clés »¹, on évoquera d’abord les 149 propositions de la Convention citoyenne pour le climat (CCC) publiées en juin 2020, reprises de façon sporadique² à l’occasion de l’adoption de la loi « Climat et résilience » en août 2021³. Le lancement par la Commission européenne de son Pacte vert visant à atteindre la neutralité carbone d’ici 2050⁴, a abouti à la présentation d’une série de réformes d’ampleur, notamment sur le plan fiscal et financier. Au point mort depuis la crise des « Gilets jaunes », c’est au niveau communautaire que la taxation des émissions de gaz à effet de serre s’envisage désormais⁵, l’Union européenne ayant l’intention de mettre en place à l’horizon 2023 un mécanisme d’ajustement carbone aux frontières en parallèle d’une « environnementalisation » de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 relative à la fiscalité des produits énergétiques et de l’électricité⁶. Si en la matière l’essentiel reste donc à venir, on peut espérer que les enseignements de la crise de l’automne 2018 incitent la France à veiller, dans le cadre de sa présidence de l’Union, à ce que les futures réformes intègrent mieux les implications sociologiques de la fiscalité environnementale.

Sur le plan budgétaire, les années 2021 et 2022 ont été caractérisées par une hausse des crédits accordés aux transitions énergétique et écologique, essentiellement due au Plan France Relance 2020-2022. En effet, si l’enveloppe de la mission « Écologie, développement et mobilité durables » augmente de façon significative – de 13,2 Md € en 2020 à 21,2 Md € en 2021 puis 21,6 Md € en 2022 (en autorisation d’engagement) – c’est essentiellement en raison d’ajustements budgétaires, excepté pour le programme consacré à la biodiversité⁷. L’essentiel de l’effort est concentré par la Mission « Plan de relance » qui, sur les 36 Md € prévus, consacre

¹ On peut également évoquer la place grandissante occupée par les questions environnementales dans les programmes des candidats aux diverses élections intervenues depuis lors ; l’existence de plusieurs décisions importantes en matière environnementale (par ex : Cons. const., 31 janv. 2020, n° 2019-823 QPC, *Union des industries de la protection des plantes* ; JCPA, 2020, 2156, obs. Ph. Billet ; CE, 19 nov. 2020, n° 427301, *Commune de Grande Synthe* ; EEI, n° 1, 2021, comm. 2, concl. S. Hoyneck ; CE, 1^{er} juill. 2021, n° 427301, « Grande Synthe 2 » ; EEI, n° 10, 2021, comm. 77, concl. S. Hoyneck ; TA Paris, 3 févr. 2021, n° 1904967, « Notre Affaire à tous et a. » ; EEI, n° 3, 2021, étude 3, obs. M. Torre-Schaub ; *Dr. adm.*, n° 6, 2021, comm. 28, obs. M. Deffairi ; TA Paris, 14 oct. 2021, n° 1904967, « Notre affaire à tous et a. ») ; enfin, de la prise de conscience des impacts induits par nos activités sur la biodiversité et les risques pandémiques associés (H. Soubelet et autres, *Covid-19 et biodiversité : vers une nouvelle forme de cohabitation entre les humains et l’ensemble des vivants non-humains*, FRB, note, 8 avr. 2020).

² *Avis de la Convention citoyenne pour le climat sur les réponses apportées par le Gouvernement à ses propositions*, 2 mars 2021, spéc. p. 171.

³ Loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets, *JO* du 24 août 2021.

⁴ Comm. CE, 11 déc. 2019, « Le pacte vert pour l’Europe », COM(2019) 640 final ; règlement (UE) n° 2021/1119 du Parlement européen et du Conseil du 30 juin 2021 établissant le cadre requis pour parvenir à la neutralité climatique et modifiant les règlements (CE) n° 401/2009 et (UE) 2018/1999 (« loi européenne sur le climat »), *JOUE* L 243/1 du 9 juill. 2021.

⁵ V. en ce sens CPO, *Redistribution, innovation, lutte contre les changements climatiques : trois enjeux fiscaux majeurs de sortie de crise*, fév. 2022, p. 101 et s.

⁶ V. notamment P. Thieffry, « Le Pacte vert pour l’Europe ou “Green European Deal” », *EEI*, n° 2, 2020, comm. 5 ; F. Pezet, « Du “serpent de mer” au “serpent de vert” : la refonte de la directive sur la fiscalité de l’énergie », *Dr. fisc.*, n° 6, 2021, dossier 114.

⁷ J.-F. Husson, *Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2021. Tome III : Les moyens des politiques publiques et dispositions spéciales, Annexe n° 11 a, Écologie, développement et mobilité durable*, Doc. Sénat, n° 138, 19 nov. 2020, p. 13 et s.

18,3 Md € à l'écologie⁸. Si l'on ne peut que s'en féliciter, on doit cependant relever que ces fonds viennent surtout conforter des politiques déjà mises en œuvre (rénovation énergétique, conversion des véhicules, énergies renouvelables...).

Annexé aux projets de loi de finances présentés pour 2021 et 2022 (PLF 2021 et PLF 2022), le rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État⁹ opère désormais une cotation de l'ensemble de ses dépenses (incluant les dépenses fiscales) suivant différents axes environnementaux : « atténuation climat », « adaptation climat », « eau », « déchets », « pollutions », et « biodiversité »¹⁰. Hors Plan de relance¹¹, et pour le PLF 2022, les dépenses favorables ont été évaluées à 32,5 Md €, contre 10,8 Md € classés défavorables, sur les 586,6 Md € considérés – sans évolution significative par rapport au PLF 2021. Les chiffres montrent la prépondérance des questions énergétiques, avec 6,9 Md € consacrés au développement des énergies renouvelables et 2,2 Md € pour la rénovation énergétique. L'impact défavorable des exonérations de fiscalité sur les carburants reste important (6,4 Md €), la Cour des comptes ayant pour sa part renouvelé son constat d'inefficacité, voire de contradiction d'un nombre significatif de dépenses fiscales par rapport aux enjeux environnementaux¹². Si l'exercice est louable et renforce la transparence de la décision publique, il demeure largement perfectible¹³ et doit encore trouver sa place dans le paysage de l'action publique environnementale. On regrettera en outre que l'évaluation porte uniquement sur les dépenses. Pour l'heure, s'agissant des recettes, seul un recensement est effectué, qui plus est portant sur un périmètre très critiquable¹⁴, alors même que la loi sous-tendait qu'une évaluation de l'impact environnemental « des dépenses du budget général de l'État *et* des ressources publiques » soit menée¹⁵. C'est d'autant plus regrettable que le législateur avait pris le soin de préciser que, s'agissant de la fiscalité, le rapport devait évaluer sa contribution à la

⁸ La quasi-totalité des crédits du plan de relance a été ouverte par la LF 2021.

⁹ Art. 179 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, *JO* du 29 déc. 2019.

¹⁰ Sur le sujet : C. Ballandras-Rozet et R. Dufal, « Chiffre(s), finances publiques et protection de l'environnement », *RFFP*, n° 155, 2021, p. 155 ; « Finances publiques et environnement : le(s) chiffre(s), un trompe-l'œil ? », in A.D.P.L. (dir.), *Chiffre(s) et droit public*, Mare & Martin, 2022, p. 231 et s.

¹¹ Lequel fait l'objet d'un examen à part entière. V. en ce sens *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État*, PLF 2021, sept. 2020, p. 22 et s.

¹² C. comptes, *Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2020, Mission « Écologie, Développement et mobilité durables »*, avr. 2021, p. 170.

¹³ V. en ce sens les recommandations du Haut Conseil pour le Climat et de l'Institut de l'économie pour le climat : HCC, « *France Relance* » : *Quelle contribution à la transition bas-carbone ?*, avis, déc. 2020 ; M. Fetet et S. Postic, « Budget vert de la France, et maintenant ? », 5 oct. 2020, consulté en ligne sur www.i4ce.org le 10 mars 2022.

¹⁴ Sont recensées pêle-mêle, sous la notion de « ressources publiques à caractère environnemental » : les recettes issues de la fiscalité environnementale en s'inspirant de la définition retenue par EUROSTAT (soit celles dont l'assiette est une unité physique de quelque chose qui a un impact négatif sur l'environnement), et d'autres ressources, à l'instar des recettes issues de la vente de quotas d'émission de gaz à effet de serre, et de façon plus surprenante, des recettes issues des amendes pour excès de vitesse et celles des éco-contributions des filières de responsabilité élargie des producteurs (alors même qu'elles ne transitent pas par le budget de l'État...).

¹⁵ V. en ce sens l'art. 179 de la LF 2020, 6°, qui dispose que le rapport sur l'impact environnemental « présente : a) 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 [...] Il présente l'ensemble des instruments fiscaux incitant les acteurs économiques à prévenir les atteintes portées à l'environnement, en application de l'article 3 de la Charte de l'environnement, et leur efficacité globale. Il contribue ainsi à la performance et à la lisibilité de la fiscalité environnementale et à la cohérence de la réforme fiscale ».

mise en œuvre du principe de prévention de l'article 3 de la Charte de l'environnement... analyse instrumentale qui est explicitement laissée de côté par les rapporteurs¹⁶.

Sur le plan administratif, on notera le transfert de gestion à l'administration fiscale d'un certain nombre d'impositions auparavant perçues par l'administration des douanes, dans un but d'unification du recouvrement. Ainsi, après le transfert de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) au 1^{er} janvier 2021, une part importante de la fiscalité énergétique a suivi au 1^{er} janvier 2022 (les taxes intérieures de consommation sur le gaz naturel, sur les houilles, lignites et coke, et sur l'électricité, ainsi que les droits relatifs à la francisation des navires¹⁷). Les transferts de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), la taxe spéciale de consommation sur les produits énergétiques (TSC) et la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (TIRIB) sont prévus au plus tard pour le 1^{er} janvier 2026¹⁸. Ces transferts de gestion se sont accompagnés d'une recodification à droit constant d'impositions contenues au code des douanes, au code général des impôts et d'autres textes, avec la création d'un code des impositions des biens et services (CIBS) en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2022¹⁹ : l'objectif est de consolider, dans un code unique, des dispositions fiscales auparavant dispersées, pour une plus grande clarté et accessibilité du droit, avec une forte réduction du volume de textes législatifs et une nouvelle présentation des impositions, désormais regroupées par secteur d'activité. Cette recodification a ainsi modifié la dénomination des impositions relevant de la fiscalité énergétique. Les taxes intérieures ne sont plus, et il conviendra désormais de parler d'accises sur l'énergie (sur les carburants, sur l'électricité²⁰, sur le gaz...), à l'instar de la terminologie retenue par les directives communautaires. Le contentieux de ces impositions relève désormais par principe du juge administratif²¹, sauf exception²². Le CIBS sera enrichi à l'avenir par d'autres impositions, dont la TVA.

L'effervescence normative à laquelle nous assistons en matière environnementale s'accompagne également de nombreux ajustements en matière fiscale, sans modifications majeures cependant. La crise des « Gilets jaunes » a conduit les pouvoirs publics à revoir leur approche et l'utilisation de l'outil fiscal à des fins de protection de l'environnement est plus timide. La loi de finances pour 2021²³ a essentiellement remodelé des dispositifs déjà en vigueur, avec quelques nouvelles mesures issues des propositions de la Convention citoyenne pour le climat. Les lois de finances rectificatives adoptées depuis 2020 et la loi de finances pour 2022 se sont davantage illustrées par l'adoption de mesures visant à concilier « verdissement »

¹⁶ V. en ce sens les justifications au périmètre retenu : *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État*, PLF 2022, sept. 2021, p. 139 et s.

¹⁷ Art. 184 de la LF 2020.

¹⁸ L'art. 130 de la LF 2022 a fixé cette échéance, la date précise devant intervenir par décret (loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, *JO* du 31 déc. 2021).

¹⁹ Ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne, *JO* du 29 déc. 2021.

²⁰ Pour l'électricité, on relèvera la fusion en un seul prélèvement des parts nationales, départementales et communales de la taxe intérieure de consommation d'électricité (art. 54 de la LF 2022).

²¹ Art. L. 180-1 du CIBS.

²² Par exemple, la taxe sur le transport maritime de passagers à destination d'espaces naturels protégés, recodifiée aux art. L. 423-47 et s. du CIBS, reste régie par les dispositions du code des douanes (art. L. 423-55).

²³ Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, *JO* du 31 déc. 2020.

de la fiscalité et soutien à la reprise économique. Dans cette perspective, seront successivement analysées quelques dispositions fiscales adoptées en matière de mobilité durable et de transports (I), d'énergie (II), de déchets (III) et de biodiversité (IV).

I. Les incitations à la mobilité durable et à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports

La loi de finances pour 2021 met en œuvre une série de mesures visant à accélérer la conversion du parc automobile (A). Les lois de finances pour 2021 et 2022 procèdent à une refonte échelonnée dans le temps de la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (B).

A) Le renforcement des incitations à la conversion des véhicules

Renforcement du malus automobile. Dans un souci de simplification, la loi de finances pour 2020 avait refondu l'intégralité des taxes applicables lors de la délivrance du certificat d'immatriculation d'un véhicule, prévoyant l'entrée en vigueur de la réforme au 1^{er} janvier 2021²⁴. Plusieurs taxes coexistent désormais, parmi lesquelles le malus automobile indexé sur les émissions de CO₂ des véhicules²⁵. La LF 2021²⁶ a retouché le dispositif, durcissant le malus sur trois ans par un abaissement de son seuil de déclenchement et une augmentation de son montant maximal pour la tranche haute d'émissions. En 2021, le barème s'appliquait à partir de 133 g de CO₂/km (contre 137 g en 2020) et le montant maximal du malus s'élevait à 30 000 € pour les émissions supérieures à 218 g de CO₂. Ce montant est réévalué à 40 000 € en 2022, puis 50 000 € en 2023, et sera dû pour les véhicules émettant plus de 225 g de CO₂/km. Le seuil de déclenchement s'établit à 128 g en 2022 et sera abaissé à 123 g en 2023. Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2022, le malus ne pourra excéder 50 % du prix du véhicule. Le Conseil constitutionnel a estimé cette mesure conforme au principe d'égalité devant les charges publiques, validant ainsi la possibilité de plafonner une imposition incitative en prenant en compte les capacités contributives des redevables (appréciées ici via le prix d'acquisition du véhicule)²⁷.

Création d'un second malus sur le poids des véhicules de tourisme. Faisant suite à une proposition de la CCC²⁸, la loi de finances pour 2021 a entériné la création d'une taxe sur la masse en ordre de marche des véhicules²⁹, visant à dissuader l'acquisition des véhicules les plus lourds, à compter du 1^{er} janvier 2022. Applicable aux véhicules dont le poids est supérieur à

²⁴ Cf. notre précédente chronique : Ph. Billet et R. Dufal, « Chronique de fiscalité française de l'environnement. Tour d'horizon des principales évolutions législatives des cinq dernières années », *RJE*, n° 1, 2021, spéc. p. 177 et s.

²⁵ Art. L. 421-58 du CIBS (ex-art. 1012 *ter* du CGI). Les autres prélèvements (art. L. 421-29 et s. du CIBS) sont la taxe fixe, la taxe régionale, la majoration de taxe pour les véhicules de transport routier, et, depuis le 1^{er} janvier 2022, la taxe sur la masse en ordre de marche (v. infra).

²⁶ Art. 55.

²⁷ § 8, Cons. const., 28 déc. 2020, n° 2020-813 DC, *Loi de finances pour 2021* ; *Dr. fisc.*, n° 3, 2021, comm. 100, comm. J.-C. Léon Aguirre.

²⁸ Proposition SD-C1.2.

²⁹ Art. 171, codifié à l'art. L. 421-71 et s. du CIBS (ex-art. 1012 *ter* A au CGI).

1800 kg, la taxe ne devrait concerner qu'un faible nombre de redevables (environ 2,5 % des ventes de véhicules neufs), seuil que certains parlementaires ont critiqué comme vidant de sa substance la proposition initiale de la CCC³⁰. Cette taxe présente un intérêt complémentaire au malus CO2, en allant au-delà du seul impact environnemental de l'utilisation, puisqu'elle permet d'appréhender fiscalement l'empreinte de la production de ce type de véhicules (consommation plus importante de matières premières et d'énergie). La taxe est de 10 €/kg au-dessus du seuil, le cumul des deux malus (CO2 et au poids) est plafonné au montant maximum du malus CO2, et les exonérations prévues pour ce dernier sont transposées pour le malus au poids. Sur ce dernier point, il a été reproché à l'exonération bénéficiant aux véhicules électriques, hybrides ou à hydrogène de ne pas présenter de lien avec l'objectif d'une taxation au poids poursuivi par le législateur. Or, comme le souligne le commentaire officiel de la décision, l'application du malus au poids à ces véhicules « *aurait eu l'effet paradoxal d'en renchérir le prix au nom de la protection de l'environnement alors que leur production et leur vente sont encouragées pour ce même motif* ». Le Conseil constitutionnel a validé la mesure³¹, en se fondant sur le fait que « *le législateur a estimé que les véhicules de tourisme les plus lourds causent des nuisances environnementales spécifiques résultant de l'importance des consommations de matériaux et d'énergie que leur construction et leur usage nécessitent ainsi que de l'espace qu'ils occupent dans le trafic routier* » et qu'il a « *entendu décourager l'acquisition de tels véhicules en renchérissant leur prix* ». En outre, « *si les dispositions contestées exonèrent de cette taxe, quel que soit leur poids, certains véhicules hybrides électriques et les véhicules électriques ou à hydrogène, cette différence de traitement est justifiée par la volonté du législateur d'éviter que cette taxe décourage l'achat de véhicules dont il estime l'empreinte environnementale globalement plus faible et dont il encourage, par ailleurs et pour ce motif, l'acquisition* ». Cette décision témoigne d'une mise en perspective globale des objectifs du législateur, le juge adoptant ici une lecture d'ensemble de la fiscalité environnementale.

Création d'un crédit d'impôt sur le revenu pour l'acquisition et la pose de systèmes de charges pour véhicules électriques. La LF 2021³² a institué un nouveau crédit d'impôt en faveur de l'installation de bornes de recharges, afin de « *maintenir un avantage fiscal équivalent* »³³ au crédit d'impôt « Transition énergétique » qui arrivait à échéance au 1^{er} janvier 2021 alors que le dispositif « MaPrimeRenov' » qui lui a succédé ne couvrait pas ces dépenses. Sont donc éligibles les dépenses engagées entre 2021 et 2023, pour l'acquisition et la pose d'un système de charge dans le logement dont les acheteurs sont propriétaires, locataires ou occupants à titre gratuit et qu'ils affectent à leur habitation principale et à leur résidence

³⁰ Un amendement avait proposé d'abaisser le seuil de déclenchement à 1300 kg (n° 894, 11 déc. 2020).

³¹ § 17 et s., décision n° 2020-813 DC préc.

³² Art. 53, codifié à l'art. 200 quater C du CGI.

³³ L. Saint-Martin, *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 2021. Tome 1 : Exposé général*, Doc. A.N., n° 3399, 8 oct. 2020, p. 108.

secondaire exclusivement, dans la limite d'une borne par résidence secondaire. L'aide couvre 75 % des dépenses engagées, pour un maximum de 300 €³⁴.

B) De la taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants à la taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports

La taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants (TIRIB) a remplacé, en 2019, le prélèvement de TGAP sur certains carburants d'origine fossile institué par la loi de finances pour 2005³⁵. Cette taxe est acquittée par les metteurs sur le marché qui n'ont pas atteint les objectifs d'incorporation de matières premières d'origine renouvelable, objectifs révisés chaque année par le législateur. En cas d'incorporation supérieure ou égale à un pourcentage cible, la taxe est nulle.

La TIRIB est considérée comme un levier fiscal central³⁶ en vue d'atteindre l'objectif européen d'au moins 14 % d'utilisation d'énergies renouvelables dans les transports d'ici 2030³⁷. La LF 2021 procède à une réforme en plusieurs étapes, ajustée par la LF 2022³⁸. Plusieurs points sont à souligner.

Le renforcement des objectifs. Pour l'essentiel, le législateur procède à un relèvement des tarifs et des pourcentages cibles pour l'essence et le gazole en 2021 puis en 2022³⁹, et renforce la prise en compte des biocarburants « avancés » (provenant d'une réutilisation de résidus, déchets, algues, etc.)⁴⁰. Confirmant la validité de ce dispositif, le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur pouvait tenir compte de la différence de maturité des filières pour encourager de façon distincte les biocarburants traditionnels et avancés et prévoir des règles de comptabilisation différente, sans porter atteinte aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques⁴¹. Les critères de durabilité ont également été renforcés par la LF 2021. Le législateur a poursuivi sa politique en faveur de la production de biocarburants « durables » et sa lutte contre la « *déforestation importée* »⁴². Depuis le 1^{er} janvier 2022, en sus de l'huile de

³⁴ La loi prévoit que « *Le bénéfice du crédit d'impôt est limité, pour un même logement, à un seul système de charge pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et à deux systèmes pour un couple soumis à imposition commune.* »

³⁵ Art. 32 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, *JO* du 31 décembre 2004. Dispositif codifié à l'article 266 *quindecies* du Code des douanes. V. Ph. Billet et R. Dufal, « Chronique de fiscalité française de l'environnement », *op. cit.*, spéc. p. 172 et s.

³⁶ L. Saint-Martin, *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 2021. Tome II : Conditions générales de l'équilibre financier*, Doc. AN, n° 3399, 8 oct. 2020, p. 556.

³⁷ Art. 25, directive (UE) 2018/2001 du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, *JOUE* L 328/82, 21 déc. 2018.

³⁸ Art. 58 de la LF 2021 ; art. 95 de la LF 2022.

³⁹ Le pourcentage cible s'établit à 9,2 % et 8,4 %, respectivement les essences et pour le gazole, contre 8,6 % et 8 % en 2021. Il passera à 9,6 % et 8,6 % en 2023 (art. 95 de la LF 2022). Le tarif est fixé à 104 € hL depuis le 1^{er} janvier 2021 (contre 101 € en 2020).

⁴⁰ Liste fixée à l'annexe IX de la directive 2018/2001, préc.

⁴¹ Cons. const., 19 nov. 2021, n° 2021-946 QPC, « Société Pétroles de la côte basque » ; *JO* du 20 nov. 2021.

⁴² Doc. AN, n° 3399, Tome II, préc., p. 560.

palme, les produits à base d'huile de soja ne sont plus considérés comme des biocarburants, de même que les PFAD – *Palm fatty acid distillate* – distillats d'acide gras de palme⁴³.

L'élargissement de l'assiette aux carburéacteurs. Un tarif et un pourcentage cible ont été créés pour les carburéacteurs⁴⁴, dans l'optique de renforcer la transition du secteur aérien, en cohérence avec les objectifs de la Feuille de route française pour le déploiement des biocarburants aéronautiques durables du 27 janvier 2020, qui doivent être développés dès 2025.

La prise en compte de nouvelles énergies au titre de l'incorporation. Au 1^{er} janvier 2022, la TIRIB a été transformée en « taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports »⁴⁵. Elle intègre désormais dans son champ l'électricité d'origine renouvelable fournie par les bornes de recharge des véhicules électriques (comptabilisée au quadruple), dans le but d'inciter les opérateurs à en installer sur tout le territoire, en complément des aides à l'installation à destination des ménages⁴⁶. Ce changement de dénomination préfigure également la prise en compte à venir, en 2023, de l'hydrogène utilisé pour la production d'énergie en lien avec les transports⁴⁷ – qui sera comptabilisé au double. Il faut ici relever que seul l'hydrogène « renouvelable » est pris en compte, le plus exigeant d'un point de vue environnemental⁴⁸, excluant l'hydrogène produit par électrolyse à partir d'électricité d'origine nucléaire⁴⁹. La production d'hydrogène « bas-carbone » est fortement encouragée par le Plan de relance⁵⁰ en raison de son intérêt pour la réduction des émissions de GES⁵¹. Cette énergie donnait déjà lieu à un certain nombre d'avantages fiscaux (au titre du malus automobile et de la taxe sur les véhicules de société par exemple). La réforme de la fiscalité accompagne ainsi la montée en puissance de cette énergie, dont le rôle dans la transition reste à préciser⁵².

⁴³ 6^o du I. de l'art. 58 de la LF 2021. La question avait été posée de savoir si l'exclusion pour « *les produits à base d'huile de palme* » valait également pour l'incorporation de PFAD, ce que le Conseil d'État a depuis confirmé (CE, 24 février 2021, n^o 437277 et 438782, « Association Canopée et autres »).

⁴⁴ Respectivement fixés à 1 % d'incorporation pour 125 € hL, et applicables au 1^{er} janvier 2022. Les carburéacteurs qualifient les carburants pour turbines d'aviation, conçus pour être utilisés dans les avions propulsés par des moteurs à turbine à gaz.

⁴⁵ Art. 58 de la LF 2021.

⁴⁶ Exposé des motifs sous l'art. 15 du PLF 2021.

⁴⁷ Les usages d'hydrogène renouvelable pris en compte ont été élargis par la LF 2022 qui, en plus d'une utilisation pour le raffinage du pétrole, a ajouté l'hydrogène fourni pour l'alimentation de piles à combustible des moteurs électriques de véhicules, pour la production de produits inclus dans l'assiette de la taxe due par le redevable dès lors qu'il contribue à leur contenu énergétique, et pour l'hydrotraitement de la biomasse (art. 95 de la LF 2022).

⁴⁸ La LF 2022 renvoie à l'art. L. 811-1 du code de l'énergie : « *L'hydrogène renouvelable est l'hydrogène produit soit par électrolyse en utilisant de l'électricité issue de sources d'énergies renouvelables telles que définies à l'article L. 211-2, soit par toute une autre technologie utilisant exclusivement une ou plusieurs de ces mêmes sources d'énergies renouvelables et n'entrant pas en conflit avec d'autres usages permettant leur valorisation directe. [...]* ».

⁴⁹ L'hydrogène est dit « bas-carbone » ou « dé-carboné » lorsqu'il est produit à partir d'électricité d'origine renouvelable ou nucléaire.

⁵⁰ 2 Md € pour 2021 et 2022, 7,2 Md € au total d'ici 2030. L'art. 87 de la loi « Climat et résilience » intègre l'hydrogène renouvelable et bas-carbone parmi les priorités d'action de la politique énergétique prévues par l'art. L. 100-1 A du code de l'énergie.

⁵¹ ADEME, « Le vecteur hydrogène dans la transition énergétique », avis, avr. 2018.

⁵² I. Bouacida et N. Berghmans, « Hydrogène pour la neutralité climat : conditions de déploiement en France et en Europe », IDDRI, Sciences Po, étude n^o 2, janv. 2022.

II. Énergies

La loi de finances pour 2021 offre l'occasion d'aborder la prise en compte des externalités associées à certaines technologies par le droit fiscal (A). Nous évoquerons succinctement les quelques dispositions prises en matière de fiscalité applicable aux carburants (B).

A) La prise en compte des externalités associées à certaines technologies : biogaz, data centers et hydrofluocarbures

Suppression de l'exonération pour le biogaz. L'accise sur les gaz naturels (ex-TICGN) s'applique à la livraison de ces produits par un fournisseur à un utilisateur final ou par ce dernier lorsqu'il a lui-même importé ou utilisé le produit⁵³. Son tarif dépend de l'usage du gaz en tant que carburant (5,23 €/MWh) ou combustible (8,45 €/MWh, à compter du 1^{er} janvier 2022), à l'aune duquel doivent être considérées un certain nombre de dérogations et d'exonérations. Parmi celles-ci, la LF 2017⁵⁴ avait introduit la possibilité de bénéficier d'une exonération pour le biogaz – issu d'un processus de méthanisation effectué à partir de résidus agricoles ou de déchets organiques – injecté dans le réseau⁵⁵. La traçabilité du biogaz était fondée sur le dispositif des garanties d'origine (art. L. 446-18 et s. du code de l'énergie). Cette exonération a été supprimée par la LF 2020⁵⁶, puis remplacée par la LF 2021 par un tarif de TICGN minoré, calculé au prorata du biogaz injecté au niveau national et appliqué uniformément à tous les redevables⁵⁷. Seule subsiste une exonération pour le biogaz non mélangé, c'est-à-dire directement fourni à l'utilisateur final par le producteur. Cette suppression s'explique par l'interconnexion au 30 juin 2021 des marchés de garanties d'origine dans l'Union européenne et les risques de double comptage qui pourraient se produire, ce qui aurait eu pour conséquence de potentielles exonérations indues de fiscalité⁵⁸.

Le dispositif n'a pas manqué d'être critiqué par les opérateurs du secteur, comme pouvant conduire à favoriser les importations de gaz naturel. Concrètement, les fournisseurs perdent le bénéfice individuel de l'incitation fiscale, ce qui se répercute *in fine* sur les consommateurs par des hausses de prix. L'harmonisation de cette tarification entre le biogaz injecté dans le réseau et le gaz naturel opère un traitement fiscal indistinct entre ces deux énergies, l'une renouvelable, l'autre fossile. Cette situation illustre ainsi les limites de la méthode de calcul de la Contribution Climat Énergie (CCE) – la « taxe carbone »⁵⁹. Si l'accise sur le gaz intègre la CCE, cette dernière est assise sur le contenu carbone, résultant de la combustion du produit énergétique, et non sur l'empreinte globale de celui-ci (production et consommation, soit l'ensemble du cycle de vie). Le biogaz et le gaz naturel ayant le même contenu carbone, cela justifie qu'ils soient

⁵³ Art. L. 312-13 du CIBS.

⁵⁴ Art. 26 de la n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, JO 30 déc. 2016.

⁵⁵ Dès lors mélangé à du gaz naturel.

⁵⁶ Art. 67 de la LF 2020.

⁵⁷ Art. 61 de la LF 2021.

⁵⁸ J.-F. Husson, *Rapport général fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2021. Tome II, Les conditions générales de l'équilibre financier*, Doc. Sénat, n° 138, 19 nov. 2020, p. 430.

⁵⁹ Rappelons que la composante carbone est une modalité de calcul des accises sur l'énergie, permettant d'établir des tarifs différenciés, par la loi, suivant le volume d'émission de CO₂ résultant de la consommation du produit énergétique considéré.

taxés au même tarif, bien que l’empreinte carbone du premier soit moindre⁶⁰. L’exonération pour le biogaz avait le mérite de dépasser cette limite en permettant un traitement fiscal différencié.

Accise sur l’électricité consommée par les *data centers*. L’accise sur l’électricité (ex-TICFE) repose sur le même fait générateur que l’accise sur le gaz, soit la quantité fournie à un utilisateur final ou consommée directement par son producteur ou son importateur⁶¹. Elle est assortie de multiples dérogations. La LF 2019 a introduit un tarif réduit à 12 € le MWh (contre 22,5 € pour le tarif de droit commun) au profit des *data centers* – centres de stockage de données numériques –, applicable pour l’énergie consommée au-delà d’un seuil d’1 GWh annuel et lorsque la consommation du centre est égale à 1 kWh par euro de valeur ajoutée⁶². L’électricité étant le principal coût d’exploitation des *data centers*, l’introduction de cette exonération visait à tirer profit de son faible coût en France⁶³ tout en engageant une politique fiscale attractive d’implantation de ce type d’installation.

Bien que le secteur économique du numérique soit en pleine expansion, plusieurs voix se sont élevées pour alerter sur l’augmentation rapide des émissions associées, celles des *data centers* ayant été évaluées à 2,1 millions de tonnes éq. CO₂⁶⁴. Ce constat a conduit le législateur à éco-conditionner le bénéfice du tarif réduit⁶⁵. L’exploitant devra mettre en œuvre un système de management de l’énergie certifié⁶⁶, et il doit adhérer à un programme reconnu par une autorité publique, nationale ou internationale, de mutualisation de bonnes pratiques de gestion énergétique des *data centers*, programmes qui doivent contenir des éléments relatifs à l’écoconception de ces centres, l’optimisation de l’efficacité énergétique, le suivi de la consommation énergétique et la mise en œuvre de technologies de refroidissement répondant à des critères de performance⁶⁷. L’adoption de la loi visant à réduire l’empreinte environnementale du numérique a également renforcé les conditions pour bénéficier du tarif réduit⁶⁸. Un nouveau critère tient à l’obligation de valoriser la chaleur fatale, notamment par un réseau de chaleur ou de froid⁶⁹, ou de respecter un indicateur d’efficacité dans l’utilisation de la puissance. Dans le même ordre d’idée, un autre critère désigne le respect par l’exploitant d’un indicateur en matière de limitation d’utilisation de l’eau à des fins de refroidissement. Si

⁶⁰ M. Vargas, E. Maurice et F. Graveaud, *Évaluation des impacts GES de la production et l’injection du biométhane dans le réseau de gaz naturel*, rapport synthétique, QUANTIS, GRDF, ADEME, mars 2020, p. 16.

⁶¹ Art. L. 312-13 du CIBS.

⁶² Art. L. 312-70 du CIBS.

⁶³ En raison d’une production essentiellement d’origine nucléaire.

⁶⁴ En 2019. G. Chevrollier et J.-M. Houllegatte, *Rapport d’information fait au nom de la commission de l’aménagement du territoire et du développement durable par la mission d’information sur l’empreinte environnementale du numérique*, Doc. Sénat, n° 555, 24 juin 2020, spéc. p. 53 et s. ; v. également C. Diguët et F. Lopez, *L’impact spatial et énergétique des data centers sur les territoires*, ADEME, 2019, 141 p.

⁶⁵ Art. 167 de la LF pour 2021. Dans le prolongement des recommandations de la mission sénatoriale ainsi que d’une proposition de la CCC invitant à réfléchir sur l’écoconception des *data centers* (PT 12.1).

⁶⁶ Art. L. 233-2 du code de l’énergie, auquel renvoie l’art. 167 de la LF 2021.

⁶⁷ Conditions figurant désormais à l’article L. 312-70 du CIBS. À noter que l’ordonnance créant le CIBS a ajouté 2 conditions : l’accès aux installations doit être sécurisé et doit comprendre « des dispositifs spécifiques et dédiés de contrôle de leur environnement thermique, de la qualité de leur air, de leur alimentation en énergie et de prévention des incendies ».

⁶⁸ Art. 28 de la loi n° 2021-1485 du 15 novembre 2021 visant à réduire l’empreinte environnementale du numérique en France, *JO* du 16 nov. 2021.

⁶⁹ *Ibid.*, complétant l’art. L. 224-1 du code de l’environnement, et subordonné à l’adoption d’un décret.

elles vont dans le bon sens, ces mesures ne concerneront *de facto* que les *data centers* éligibles au tarif réduit d'accise sur l'électricité – les plus énergivores – soit un périmètre plutôt restreint.

Report de la taxe sur les HFC. La LF 2019 prévoyait l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021 d'une taxe sur les hydrofluocarbures⁷⁰, fluides utilisés pour les réfrigérateurs et climatiseurs contribuant au réchauffement climatique. Cette taxe devait permettre d'accélérer la réduction des émissions de ces gaz à effet de serre⁷¹. Elle a été complétée en 2019 par un suramortissement des dépenses engagées par les entreprises pour des équipements utilisant des fluides réfrigérants moins polluants⁷². Dans le contexte actuel, le gouvernement souhaitait supprimer la taxe pour ne pas pénaliser davantage les entreprises, ce qui aurait été difficilement justifiable dès lors que le dispositif de suramortissement ouvert par la LF 2019 est d'ores et déjà en vigueur. Le législateur a opté pour un report de la taxe au 1^{er} janvier 2023⁷³. Son tarif, fixé à 15 € la tonne éq. CO₂, sera porté à 30 € en 2027. Elle devrait cependant être remise en cause si les objectifs de réduction venaient à être atteints avant 2023.

B) Une mise en cohérence timide de la fiscalité des carburants, dans l'attente de réformes communautaires

La fiscalité des carburants a fait l'objet d'une série d'ajustements minimes. Tout d'abord, faisant suite à une proposition de la CCC, la LF 2021 a prévu l'augmentation progressive de l'accise portant sur le kérosène utilisé pour l'aviation de loisir, avec une augmentation portant son montant à 67,29 €/hL en 2022 (contre 45,49 € en 2020)⁷⁴. L'article 142 de la loi « Climat et résilience » a fixé pour objectif « *que le transport aérien s'acquitte, à partir de 2025, d'un prix du carbone au moins équivalent au prix moyen constaté sur le marché du carbone pertinent, en privilégiant la mise en place d'un dispositif européen* ». Cette même loi remet à l'ordre du jour l'objectif d'harmonisation de la fiscalité due pour le gazole routier utilisé par les véhicules de transport de marchandises d'ici le 1^{er} janvier 2030⁷⁵, dont la suspension avait été décidée à la suite de la crise des « Gilets jaunes ».

En revanche, la remise en cause du tarif réduit pour le gazole non routier a été plusieurs fois repoussée durant la crise sanitaire, pour tenir compte des difficultés économiques du secteur. La dernière disposition en date fixe sa suppression au 1^{er} janvier 2023⁷⁶.

III. Déchets

⁷⁰ Art. 197 de la LF 2019, codifié à l'art. 302 *bis* F du CGI.

⁷¹ V. en ce sens le règlement (UE) n° 517/2014 du 16 avril 2014 relatif aux gaz à effet de serre fluorés et abrogeant le règlement (CE) n° 842/2006 (*JOUE* L 150/195, 20 mai 2014), qui fixe l'objectif de réduire de 79 % l'utilisation des HFC d'ici 2030 par rapport à 2015.

⁷² Art. 25 de la LF 2019.

⁷³ Art. 64 de la LF 2021.

⁷⁴ Art. 59 de la LF 2021.

⁷⁵ Art. 130 de la loi « Climat et résilience ».

⁷⁶ Art. 7 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021, *JO* du 20 juil. 2021.

Financement du service public de gestion des déchets. En vue de contribuer à la prévention et à la réduction de la production de déchets, le législateur a fixé un objectif de généralisation d'une tarification incitative du service de collecte des ordures ménagères à 15 millions d'habitants en 2020 et vingt-cinq millions d'ici 2025⁷⁷. Son déploiement avait déjà fait l'objet de mesures d'accompagnement à destination des communes et intercommunalités⁷⁸. Si celles-ci se saisissent progressivement de l'outil, des blocages subsistent et, à ce jour, l'objectif n'est pas atteint (il faut 2 à 3 ans pour mettre en place ce dispositif)⁷⁹. Prenant acte des difficultés pouvant se poser lors du changement de modèle de tarification, la LF 2021 a prolongé de 5 à 7 ans la durée maximale d'expérimentation de l'institution d'une part incitative dans la taxe d'enlèvement des ordures ménagères avant sa généralisation à l'ensemble du territoire de la collectivité⁸⁰. En outre, pour de multiples raisons, dont la crise sanitaire et le report du second tour des élections locales, certaines intercommunalités issues d'une fusion n'ont pas pu conduire les études d'opportunité liées à cette harmonisation tarifaire obligatoire⁸¹. Le législateur a donc également prolongé de 5 à 7 ans le délai pour y procéder, « *afin de ne pas décourager le déploiement d'une tarification incitative au profit d'une TEOM simple* »⁸².

Suppression de la TGAP sur les lubrifiants, huiles et préparations lubrifiantes. Initialement prévue au 1^{er} janvier 2022 par la loi « Économie circulaire » du 10 février 2020, la suppression de la composante « huile » de la TGAP a été avancée au 1^{er} janvier 2021 par la LF 2021⁸³. Cette anticipation a été proposée dans le but d'éviter aux redevables d'avoir à supporter « *inutilement* » (car pour une seule année) les contraintes du changement de régime déclaratif induit par le transfert de gestion de cette fiscalité des douanes à la DGFIP⁸⁴. La suppression de la composante visait à neutraliser l'impact financier de l'entrée en vigueur concomitante d'une filière dédiée de responsabilité élargie des producteurs, au 1^{er} janvier 2022⁸⁵, filière dont la création fait suite aux recommandations du rapport Vernier⁸⁶ et vise à pallier les problèmes de financements de la collecte des huiles lubrifiantes qui se posaient depuis 2016, qui avaient conduit à remettre en cause le principe de leur reprise gratuite⁸⁷.

⁷⁷ Art. L. 541-1 du code de l'environnement, I, 10°.

⁷⁸ Cf. notre précédente chronique, spéc. p. 165 et s.

⁷⁹ En 2018, environ 8 millions d'habitants étaient couverts par une TI, 20,3 millions en intégrant les populations concernées par une étude de faisabilité (ADEME, *Déchets chiffres clés – Édition 2020*, sept. 2020, p. 34).

⁸⁰ Art. 135 de la LF 2021, modifiant l'art. 1522 bis du CGI.

⁸¹ Art. 1639 A bis du CGI.

⁸² Amendement n° II-1099 rect. ter présenté au Sénat le 3 décembre 2020, devenu l'art. 218 de la LF 2021.

⁸³ Art. 64 de LF 2021, abrogeant ainsi l'art. 85 de la loi n° 2020-105 du 10 février 2020 relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire, *JO* du 11 fév. 2020.

⁸⁴ *Évaluations préalables des articles du PLF 2021*, préc., p. 167. La taxe aurait tout de même rapporté environ 24,5 millions d'euros au budget de l'État...

⁸⁵ Art. 62 de la loi économie circulaire préc. ; décret n° 2021-1395 du 27 octobre 2021 relatif à la gestion des huiles usagées et à la responsabilité élargie des producteurs d'huiles minérales ou synthétiques, lubrifiantes ou industrielles, *JO* du 29 oct. 2021.

⁸⁶ J. Vernier, *Les filières REP*, Mission Responsabilité Élargie des Producteurs, mars 2018, p. 11.

⁸⁷ V. en ce sens l'étude d'impact de la loi économie circulaire, p. 123. Devenue payante, la collecte avait alors chuté, explicable en partie par des déversements illégaux dans le milieu naturel (*ibid.*, p. 151).

IV. Biodiversité et lutte contre l'artificialisation des sols

Si les lois de finances confirment la priorité accordée à la lutte contre les changements climatiques, la biodiversité n'en est pas moins présente, et de façon significative. Le législateur a ainsi réformé le régime de la fiscalité de l'urbanisme pour l'associer à la lutte contre l'artificialisation des sols (A) et les soutiens accordés à la transition agricole intègrent les questions de biodiversité (B).

A) L'adaptation de la fiscalité de l'urbanisme à la lutte contre l'artificialisation des sols

Réforme de la taxe d'aménagement. La fiscalité de l'urbanisme, qui vise avant tout à financer des aménagements publics réalisés par les collectivités, est critiquée pour ses effets délétères et son incohérence avec la lutte contre l'artificialisation des sols⁸⁸. Face à l'intensification du phénomène, concrétisant certaines des recommandations du Comité pour l'économie verte⁸⁹, la réforme introduite par la LF 2021 privilégie l'adaptation du cadre existant plutôt que la création d'une fiscalité dédiée à la maîtrise de l'artificialisation⁹⁰. Ces mesures ont précédé l'adoption de la loi « Climat et résilience » qui a renforcé l'arsenal juridique afin d'atteindre l'objectif « zéro artificialisation nette » des sols d'ici 2050⁹¹. La réforme comporte plusieurs volets incitant à la renaturation, à la densification et à la sobriété foncière⁹².

Le premier volet a élargi les utilisations possibles des recettes de la part départementale de la taxe – instituée notamment en vue de financer la politique de protection des espaces naturels sensibles (ENS)⁹³ – en permettant que celles-ci soient mobilisées en vue d'opérations de renaturation (de terrains abandonnés, de friches, etc. en incluant notamment la dépollution). Cet élargissement a vocation à faciliter l'acquisition du foncier nécessaire à ce type d'opération⁹⁴. La mesure, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2021, doit favoriser une utilisation plus efficiente de cette part départementale, alors qu'un récent rapport sur le financement des aires protégées souligne qu'à peine plus de la moitié des recettes perçues à ce titre est effectivement affectée à la politique des ENS⁹⁵.

Le second volet fixe une exonération de plein droit de la part communale ou intercommunale pour l'aménagement de places de stationnement intégrées au bâti. Le code de l'urbanisme prévoyait une exonération facultative, que très peu de collectivités avaient instituée, et qui en tout état de cause ne permettait pas de distinguer « *entre stationnement adossé au bâti, consommateur d'espace au sol, et stationnement placé dans la verticalité du bâtiment principal,*

⁸⁸ G. Sainteny, « La fiscalité peut-elle contribuer à limiter l'artificialisation des sols ? », *Responsabilité et environnement*, n° 91, 2018, p. 41 et s.

⁸⁹ CEV, *Les enjeux de l'artificialisation des sols : diagnostic*, avis, fév. 2019, 46 p. ; CEV, *Avis sur la fiscalité et l'artificialisation des sols*, 16 juill. 2015, en ligne sur le site du MTE.

⁹⁰ Art. 141 de la LF 2021.

⁹¹ Objectif consacré en tant que tel par l'art. 191 de la loi « Climat et résilience », qui introduit également une définition de la notion d'artificialisation à l'art. L. 101-2-1 du code de l'urbanisme. V. en ce sens R. Noguellou, « La loi climat et résilience et le droit de l'urbanisme : le zéro artificialisation nette », *AJDA*, 2022, p. 160.

⁹² Exposé des motifs ss. l'art. 43 du PLF 2021.

⁹³ Ainsi que les dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (art. L. 331-3, 1° et 2°, du code de l'urbanisme).

⁹⁴ Art. L. 331-3, 1°, 1). L'acquisition peut être effectuée par le département ou par une autre personne publique.

⁹⁵ C. Lavarde, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur le financement des aires protégées*, Doc. Sénat, n° 859, 29 sept. 2021, p. 9.

non consommateur d'espace au sol»⁹⁶. L'objectif de la mesure est ici d'éviter l'étalement urbain en réduisant l'écart entre le coût de construction d'une place en extérieur par rapport à une place intégrée au bâti⁹⁷. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2022.

Le dernier volet de la réforme élargit la faculté d'augmenter le taux de la part communale ou intercommunale jusqu'à 20 %. En sus de la réalisation de travaux substantiels de voirie ou la création d'équipements publics, l'article L. 331-15 du code de l'urbanisme permet désormais d'intégrer les travaux de renouvellement urbain, qui « *visent notamment les travaux de recomposition et d'aménagement des espaces publics permettant d'améliorer la qualité du cadre de vie, de lutter contre les îlots de chaleur urbains, de renforcer la biodiversité ou de développer l'usage des transports collectifs et des mobilités actives* ». Bien que dénuée de toute fonction incitative, cette mesure constitue un levier financier opportun pour les collectivités, accueillie d'autant plus favorablement que le législateur a supprimé dans le même temps l'exigence de justifier de la proportionnalité entre le taux majoré et les dépenses engagés, qui posait des difficultés pratiques et pouvait constituer un frein aux projets d'aménagement⁹⁸.

Suppression du versement pour sous-densité (VSD)⁹⁹. Institué par la loi de finances rectificative pour 2010¹⁰⁰, le VSD était un prélèvement distinct de la taxe d'aménagement, dont l'objet était de limiter l'étalement urbain en taxant les constructions réalisées en deçà d'un seuil minimal de densité. Ce dispositif facultatif était remis en cause depuis plusieurs années, délaissé par les communes (seules 25 l'avaient institué en 2019)¹⁰¹. Il avait pourtant ceci de pertinent qu'il visait à orienter les comportements des constructeurs et aménageurs dans le sens de la densification. Pour justifier sa suppression, le législateur a mis en avant sa technicité et son faible rendement tout soulignant la réforme de la taxe d'aménagement proposée en parallèle¹⁰². Il semble qu'il y ait eu un problème de lisibilité quant à l'objet réel du dispositif¹⁰³, car son caractère incitatif n'aurait pas dû conduire à ce que son inefficacité sur le plan budgétaire soit la cause de son invalidation. Bien que cette suppression soit en discordance avec l'objectif de lutte contre l'artificialisation¹⁰⁴, elle montre néanmoins que l'attribution de fonctions ambivalentes à un outil fiscal (rendement et incitation) peut lui être fatale.

B) Les soutiens à la transition agricole

⁹⁶ Bleu budgétaire, *Évaluations préalables des articles du PLF 2021*, sept. 2021, p. 270.

⁹⁷ Exposé des motifs ss. l'art. 43 du PLF 2021.

⁹⁸ *Évaluations préalables des articles du PLF 2021*, préc., p. 270. Pour une illustration contentieuse de la justification de la proportionnalité, v. CE, 9 nov. 2020, n° 438285, « SCI V2J Promotion ».

⁹⁹ Art. 155 de la LF 2021, abrogeant les art. L. 331-35 et s. du code de l'urbanisme.

¹⁰⁰ Art. 28 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, *JO* du 30 déc. 2010.

¹⁰¹ *Évaluations préalables des articles du PLF 2021*, préc., p. 285.

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Une étude réalisée en 2014 avait révélé qu'outre la lutte contre l'étalement urbain, les recettes budgétaires étaient également un motif invoqué par les collectivités ayant institué le VSD (P. Avner, V. Viguié et S. Hallegatte, « Le versement pour sous-densité : analyse d'un outil de densification urbaine et premiers retours d'expériences », *Point Climat*, n° 36, CDC Climat recherche, 2014, p. 8 et s.).

¹⁰⁴ L. Radisson, « Lutte contre l'artificialisation des sols : des évolutions fiscales contradictoires », *Actu-environnement*, 20 nov. 2020, en ligne, consulté le 16 fév. 2021.

Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique est ouvert aux exploitations réalisant au moins 40 % de leur chiffre d'affaires dans ce domaine¹⁰⁵. Il s'agit d'un dispositif majeur de la transition agricole, pour un coût de 69 M€ en 2021¹⁰⁶. Il a été prolongé jusqu'en 2025 par la LF 2022¹⁰⁷, qui a également planifié une augmentation de son montant à 4500 € en 2023, contre 3500 € actuellement¹⁰⁸.

Afin d'accélérer la transition du monde agricole, la LF 2021 a créé deux nouveaux crédits d'impôt visant à embrasser un spectre plus large d'exploitations que celles inscrites en agriculture biologique. Un crédit d'impôt est ainsi ouvert aux exploitations agricoles certifiées HVE (Haute valeur environnementale)¹⁰⁹, pour un montant de 2500 €, plafonné à 5000 € en cas de cumul d'aides (notamment avec le crédit d'impôt agriculture biologique)¹¹⁰. Bien que perfectible, cette certification présente un intérêt en ce qu'elle « *repose sur des indicateurs de résultats (biodiversité, etc.) et non de moyens (comme l'agriculture biologique) et porte sur l'exploitation dans son ensemble (et non sur tel ou tel atelier)* »¹¹¹. Cet avantage a toutefois été limité aux années 2021 et 2022.

Un crédit d'impôt a également été ouvert au cours des années 2021 et 2022 pour les agriculteurs qui n'utilisent pas de glyphosate¹¹². D'un montant forfaitaire de 2500 € par bénéficiaire, non cumulable avec les deux autres avantages précédents, ce crédit a vocation à accompagner les exploitations en cours de transition et celle ayant déjà abandonné volontairement ce type de pesticide. Cette disposition s'inscrit dans une démarche proactive de sortie du glyphosate, avant le réexamen par l'Union européenne en 2022 de l'éventuel renouvellement de son autorisation. Une proposition de loi a depuis été déposée pour en interdire l'utilisation, avec de premiers débats virulents¹¹³.

Conclusion. Si l'on note quelques avancées louables, s'agissant notamment de la lutte contre l'artificialisation des sols, le développement de la fiscalité environnementale connaît un ralentissement certain, imputable en grande partie à la crise des « Gilets jaunes » et au souhait du gouvernement de diminuer la pression fiscale. La crise sanitaire aurait pu être l'occasion de verdir la fiscalité applicable aux activités économiques, mais les pouvoirs publics ont préféré recourir au subventionnement. Il aurait cependant été paradoxal de renforcer le dispositif fiscal

¹⁰⁵ Art. 244 quater L du CGI.

¹⁰⁶ *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État*, PLF 2022, sept. 2021, p. 26.

¹⁰⁷ Art. 84 de la LF 2022. La LF 2021 l'avait initialement prolongé jusqu'en 2022.

¹⁰⁸ 5000 € en cas de cumul avec l'aide à la conversion ou l'aide au maintien de l'agriculture biologique, contre 4000 € auparavant.

¹⁰⁹ Mise en place par la loi Grenelle 2, la mention « HVE » constitue le plus haut niveau d'exigences environnementales (art. L. 611-6 du code rural et de la pêche maritime).

¹¹⁰ Art. 151 de la LF 2021. Le montant total des aides accordées au titre de l'activité économique ne peut pas dépasser le plafond des aides de *minimis* (20 000 € sur 3 ans).

¹¹¹ L. Saint-Martin, *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 2021. Annexe n° 4 : Agriculture, alimentation forêt et affaires rurales*, Doc. A.N., n° 3399, 8 oct. 2020, p. 20.

¹¹² Art. 140 de la LF 2021. Décret n° 2021-1414 du 29 octobre 2021 relatif à l'entrée en vigueur des dispositions relatives au crédit d'impôt destiné aux entreprises agricoles qui n'utilisent plus de glyphosate prévues par l'article 140 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, *JO* du 30 oct. 2021.

¹¹³ Proposition de loi n° 4745 visant à interdire le glyphosate, enregistrée à la présidence de l'A. N. le 30 nov. 2021.

en faveur de l'environnement dans le même temps que le droit de l'environnement est asservi à la reprise économique et affaibli à coup de dérogations et autres expérimentations. Quelques audaces restent possibles, dans la ligne des réflexions prospectives sur le recours à la fiscalité pour lutter contre la sur-fréquentation des espaces protégés¹¹⁴ et de l'intégration de la protection de la biodiversité dans la fiscalité des agences de l'eau¹¹⁵, mais sans doute est-il encore trop tôt. Par ailleurs, les orientations budgétaires et fiscales prises en matière énergétique confirment le choix des pouvoirs publics de renforcer la place de l'électricité nucléaire dans le paysage français¹¹⁶. Les politiques publiques engagées en faveur de la lutte contre les changements climatiques conduisent à ce que l'énergie nucléaire tire son épingle du jeu, sous couvert de décarbonation de l'économie, de souveraineté et de croissance verte. Succédant à la crise sanitaire, la guerre en Ukraine va sans nul doute accélérer les efforts de toute nature visant à réduire la dépendance aux énergies fossiles et confortera l'orientation prise en faveur d'une relance du nucléaire français, au nom d'une certaine indépendance énergétique. Bien que le nucléaire ait un rôle à jouer en tant qu'énergie de transition¹¹⁷, les questions d'hier sur son impact environnemental et la sobriété énergétique sont reléguées au second plan. Le monde d'après diffère finalement peu du monde d'avant.

¹¹⁴ C. Lavarde, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur le financement des aires protégées*, préc., p. 93.

¹¹⁵ A. Richard et C. Jerreti, *Pour élargir à la biodiversité la fiscalité des agences de l'eau*, rapport du groupe de travail « Redevances des agences de l'eau et atteintes à la biodiversité », Comité pour l'économie verte, janv. 2022, 23 p.

¹¹⁶ V. en ce sens le discours du Président de la République au Creusot sur l'avenir du nucléaire, 8 déc. 2020.

¹¹⁷ D. Gremillet, C. Kern et P. Laurent, *Rapport d'information fait au nom de la commission des affaires européennes sur l'inclusion du nucléaire dans le volet climatique de la taxonomie européenne des investissements durables*, Doc. Sénat, n° 213, 24 nov. 2021, p. 23 et s.