



HAL
open science

Une fiscalité environnementale harmonisée comme réponse systémique aux enjeux écologiques contemporains

Claude Dao

► **To cite this version:**

Claude Dao. Une fiscalité environnementale harmonisée comme réponse systémique aux enjeux écologiques contemporains. Droit. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2024. Français. NNT : 2024PA01D022 . tel-04914950

HAL Id: tel-04914950

<https://theses.hal.science/tel-04914950v1>

Submitted on 27 Jan 2025

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.

UNIVERSITÉ PARIS 1 PANTHÉON-SORBONNE

École doctorale de droit de la Sorbonne

Laboratoire de rattachement : Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS),
Département de droit privé

Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en droit

Présentée et soutenue publiquement le 23 septembre 2024 par

Claude DAO

**UNE FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE HARMONISÉE
COMME RÉPONSE SYSTÉMIQUE
AUX ENJEUX ÉCOLOGIQUES CONTEMPORAINS**

Sous la direction de M. Daniel GUTMANN

Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Membres du Jury

M. Daniel GUTMANN, Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, *Directeur de thèse*

M. Mirko HAYAT, Professeur à HEC Paris, *Rapporteur*

M. Etienne LEHMANN, Professeur à l'Université Paris-Panthéon-Assas, *Examineur*

Mme Alice PIRLOT, Assistant Professor au Geneva Graduate Institute, *Examineur*

Mme Marilyne SADOWSKY, Maître de conférences à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne,
Examineur

M. Lukasz STANKIEWICZ, Professeur à l'Université Jean Moulin Lyon 3, *Président et Rapporteur*

UNIVERSITÉ PARIS 1 PANTHÉON-SORBONNE

École doctorale de droit de la Sorbonne

Laboratoire de rattachement : Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS),
Département de droit privé

Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en droit

Présentée et soutenue publiquement le 23 septembre 2024 par

Claude DAO

UNE FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE HARMONISÉE
COMME RÉPONSE SYSTÉMIQUE
AUX ENJEUX ÉCOLOGIQUES CONTEMPORAINS

Sous la direction de M. Daniel GUTMANN

Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Membres du Jury

M. Daniel GUTMANN, Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, *Directeur de thèse*

M. Mirko HAYAT, Professeur à HEC Paris, *Rapporteur*

M. Etienne LEHMANN, Professeur à l'Université Paris-Panthéon-Assas, *Examineur*

Mme Alice PIRLOT, Assistant Professor au Geneva Graduate Institute, *Examineur*

Mme Marilyne SADOWSKY, Maître de conférences à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne,
Examineur

M. Lukasz STANKIEWICZ, Professeur à l'Université Jean Moulin Lyon 3, *Président et Rapporteur*

*« Nous n'héritons pas de la terre de nos parents,
nous l'empruntons à nos enfants. »*

Résumé

Cette thèse de doctorat vise à proposer une réponse structurelle à la crise écologique contemporaine, au niveau national et international, en posant les fondements d'un nouveau système fiscal, économique et comptable.

La fiscalité écologique est considérée comme un outil privilégié de politique environnementale en France et à l'étranger, et a connu d'indéniables développements ces dernières décennies. Pourtant elle ne semble pas encore avoir atteint le plein potentiel qu'on pourrait lui prêter. Des critiques s'élèvent ainsi régulièrement quant à sa complexité, son caractère inéquitable, ainsi que son efficacité insuffisante au regard des enjeux actuels.

Pour répondre à ces problématiques, ces travaux suggèrent une évolution vers un système fiscal écologique plus unifié, qui ferait apparaître un *prix environnemental* sur l'ensemble des biens et des services échangés au sein de la société. Ce prix reflèterait les coûts environnementaux engendrés par la production, l'utilisation et la fin de vie du bien ou service concerné. Il serait affiché séparément et s'ajouterait au *prix classique* d'un bien ou service, incitant ainsi chacun à prendre en compte l'impact écologique de ses actions.

Le prix environnemental d'un bien ou service proviendrait de la répercussion d'un dispositif fiscal de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), acquitté par les entreprises impliquées dans la chaîne de valeur de ce bien ou service. La CPA remplacerait l'ensemble de la fiscalité environnementale existante, voire des instruments similaires tels que les marchés de quotas d'émissions. Plus simple et plus juste, car appliquant pour tous un principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur », la CPA pourrait potentiellement être mieux acceptée par les contribuables.

Au-delà, les prix environnementaux et la CPA rendraient possibles la construction d'une architecture fiscale, économique et comptable plus large, qui permettrait de prolonger ou mieux coordonner une large variété d'instruments écologiques existants (par exemple, comptabilité « verte », cadres de reporting extra-financiers, bilans de gaz à effet de serre, labels écologiques). Une telle architecture pourrait, à ce titre, être dénommée *Système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE).

Un tel système pourrait être mis en place à une échelle nationale, européenne ou internationale. Il porterait un coup d'arrêt aux dégradations actuelles de la nature, en réorientant les comportements de chacun à tous les niveaux. Il fournirait également à la puissance publique les moyens d'une politique écologique d'ampleur.

Mon souhait est que ces travaux puissent, à leur mesure, contribuer aux réflexions en cours sur les réponses à apporter aux enjeux environnementaux.

Summary

The aim of this doctoral thesis is to propose a systemic response to the contemporary ecological crisis, at national and international level, by laying the foundations for a new fiscal, economic and accounting system.

Ecological taxation is considered a key tool of environmental policy in France and abroad, and has seen undeniable development in recent decades. Yet it does not yet seem to have reached its full potential. It is regularly criticized for being complex, inequitable and ineffective in the face of current challenges.

To address these issues, these studies suggest a move towards a more unified ecological tax system, which would introduce an *environmental price* on all goods and services exchanged on markets. This price would reflect the environmental costs generated by the production, use and end-of-life of the good or service concerned. It would be displayed separately and added to the *classical price* of a good or service, encouraging everyone to take into account the ecological impact of their actions.

The environmental price of a good or service would come from the passing-on of a *pollution-added compensation* (PAC), paid by the companies involved in the value chain of this good or service. The PAC would replace all existing environmental taxes, and even similar instruments such as emission quota markets. This instrument would be simpler and fairer, as it would apply a "polluter pays" and "depolluter receives" principle to all, and could potentially be better accepted by taxpayers.

Furthermore, environmental prices and PAC would make it possible to build a broader fiscal, economic and accounting architecture, extending or better coordinating a wide variety of existing ecological instruments (for example, "green" accounting, extra-financial reporting frameworks, greenhouse gas balance sheets, eco-labels). Such an architecture could be called *System with a harmonized approach to preserving the environment* (SHAPE).

Such a system could be set up on a national, European or international scale. It would put a stop to the current degradation of nature, by reorienting everyone's behavior at all levels. It would also provide public authorities with the means to implement a far-reaching ecological policy.

My hope is that this work will, in its own way, contribute to the ongoing debate on how to respond to environmental challenges.

Mots-clés

Fiscalité environnementale – Fiscalité écologique – Fiscalité verte – Fiscalité de la pollution – Fiscalité carbone

Fiscalité environnementale unifiée – Fiscalité écologique unifiée – Fiscalité verte unifiée

Fiscalité environnementale harmonisée – Fiscalité écologique harmonisée – Fiscalité verte harmonisée

Simili-fiscalité – Simili-fiscalité environnementale – Simili-fiscalité écologique – Simili-fiscalité verte – Simili-fiscalité de la pollution – Simili-fiscalité carbone

Taxe environnementale – Taxe écologique – Taxe verte – Taxe sur la pollution – Taxe sur la pollution ajoutée – Taxe carbone – Taxe sur le carbone ajouté – Taxe pigouviennne

Impôt environnemental – Impôt écologique – Impôt vert – Impôt sur la pollution – Impôt sur la pollution ajoutée – Impôt carbone – Impôt sur le carbone ajouté

Imposition environnementale – Imposition écologique – Imposition verte – Imposition sur la pollution – Imposition sur la pollution ajoutée – Imposition carbone – Imposition sur le carbone ajouté

Prélèvement environnemental – Prélèvement écologique – Prélèvement vert – Prélèvement sur la pollution – Prélèvement sur la pollution ajoutée – Prélèvement carbone

Taxe carbone aux frontières – Taxe sur la pollution aux frontières

Subvention environnementale – Subvention écologique – Subvention verte – Subvention sur la dépollution – Subvention sur la pollution soustraite – Subvention sur le carbone soustrait – Subvention carbone

Dépense fiscale environnementale – Dépense fiscale écologique – Dépense fiscale verte

Crédit d'impôt environnemental – Crédit d'impôt écologique – Crédit d'impôt vert – Crédit d'impôt carbone

Rétribution environnementale – Rétribution écologique – Rétribution verte – Rétribution carbone

Bonus-malus environnemental – Bonus-malus écologique – Bonus-malus vert – Bonus-malus carbone

Bonus environnemental – Bonus écologique – Bonus vert – Bonus carbone

Malus environnemental – Malus écologique – Malus vert – Malus carbone

Compensation environnementale – Compensation écologique – Compensation verte – Compensation de la pollution – Compensation de la pollution ajoutée – Compensation carbone – Compensation du carbone ajouté

Compensation financière pour l'environnement – Compensation financière pour l'écologie – Compensation financière verte – Compensation financière de la pollution – Compensation financière de la pollution ajoutée – Compensation financière carbone – Compensation financière du carbone ajouté

Marché de quotas d'émission – Marché de quotas de CO2 – Marché de quotas carbone – Marché de droits à polluer – Marché du carbone

Système d'échange de quotas d'émission – Système d'échange de quotas de CO2 – Système d'échange de quotas carbone – Système d'échange de droits à polluer

Bilan environnemental – Bilan écologique – Bilan carbone – Bilan de pollution – Bilan vert

Prix environnemental – Prix écologique – Prix vert – Prix pollution – Prix carbone – Prix ESG

Coût environnemental – Coût écologique – Coût vert – Coût pollution – Coût carbone – Coût ESG

Valeur environnementale – Valeur écologique – Valeur verte – Valeur pollution – Valeur carbone – Valeur ESG

Empreinte environnementale – Empreinte écologique – Empreinte verte – Empreinte pollution – Empreinte carbone – Empreinte ESG

Indicateur environnemental – Indicateur écologique – Indicateur vert – Indicateur pollution – Indicateur carbone – Indicateur ESG

Label environnemental - Label écologique - Label vert - Label pollution - Label carbone - Label ESG

Nutri-score environnemental - Nutri-score écologique - Nutri-score vert - Nutri-score pollution - Nutri-score carbone - Nutri-score ESG

Analyse du cycle de vie

Comptabilité environnementale - Comptabilité écologique - Comptabilité verte - Comptabilité pollution - Comptabilité carbone - Comptabilité durable - Comptabilité extra-financière - Comptabilité ESG

Reporting environnemental - Reporting écologique - Reporting vert - Reporting de la pollution - Reporting carbone - Reporting durable - Reporting extra-financier - Reporting ESG

Finance environnementale - Finance écologique - Finance verte - Finance carbone - Finance durable - Finance ESG

Bilan comptable environnemental - Bilan comptable écologique - Bilan comptable vert - Bilan comptable pollution - Bilan comptable carbone - Bilan comptable durable - Bilan comptable extra-financier - Bilan comptable ESG

Compte de résultat environnemental - Compte de résultat écologique - Compte de résultat vert - Compte de résultat pollution - Compte de résultat carbone - Compte de résultat durable - Compte de résultat extra-financier - Compte de résultat ESG

Tableau des flux de trésorerie environnemental - Tableau des flux de trésorerie écologique - Tableau des flux de trésorerie vert - Tableau des flux de trésorerie pollution - Tableau des flux de trésorerie carbone - Tableau des flux de trésorerie durable - Tableau des flux de trésorerie extra-financier - Tableau des flux de trésorerie ESG

Aide environnementale - Aide écologique - Aide verte - Aide carbone

Aide publique environnementale - Aide publique écologique - Aide publique verte - Aide publique carbone

Financement environnemental - Financement écologique - Financement vert - Financement carbone - Financement de la transition écologique

Soutien environnemental - Soutien écologique - Soutien vert - Soutien carbone - Soutien à la transition écologique

Chèque environnemental - Chèque écologique - Chèque vert - Chèque carbone

Prime environnementale - Prime écologique - Prime verte - Prime carbone

Redistribution environnementale - Redistribution écologique - Redistribution verte - Redistribution carbone

Principe « pollueur-payeur » - Principe « dépollueur-receveur » - Verdissement des impositions - Externalité environnementale - Efficience environnementale

Réponse systémique - Réponse structurelle - Réponse de grande échelle

Solution systémique - Solution structurelle - Solution de grande échelle

Système environnemental - Système écologique - Système vert - Système de préservation de l'environnement - Système harmonisé de préservation de l'environnement

Instrument environnemental harmonisé - Instrument écologique harmonisé - Instrument vert harmonisé

Système SHAPE - Modèle SHAPE - Mécanismes SHAPE

Système PACE - Modèle PACE - Mécanismes PACE

Keywords

Environmental taxation - Ecological taxation - Green taxation - Pollution taxation - Carbon taxation

Unified environmental taxation - Unified ecological taxation - Unified green taxation

Harmonized environmental taxation - Harmonized ecological taxation - Harmonized green taxation

Environmental tax - Ecological tax - Green tax - Pollution tax - Pollution-added tax - Carbon tax - Carbon-added tax - Pigouvian tax

Environmental levy - Ecological levy - Green levy - Pollution levy - Pollution-added levy - Carbon levy

Carbon tax at borders - Pollution tax at borders

Environmental subsidy - Ecological subsidy - Green subsidy - Subsidy on removed pollution - Subsidy on removed carbon - Carbon subsidy

Environmental tax expenditure - Ecological tax expenditure - Green tax expenditure

Environmental tax credit - Ecological tax credit - Green tax credit - Carbon tax credit

Environmental compensation - Ecological compensation - Green compensation - Pollution compensation - Pollution-added compensation - Carbon compensation - Carbon-added compensation

Financial compensation for the environment - Financial compensation for ecology - Environmental financial compensation - Ecological financial compensation - Green financial compensation - Pollution financial compensation - Financial compensation for pollution - Pollution-added financial compensation - Carbon financial compensation - Carbon-added financial compensation

Emission allowance market - CO2 allowance market - Carbon allowance market - Rights to pollute market - Carbon market

Emissions trading scheme - CO2 trading scheme - Carbon trading scheme - Pollution rights trading scheme

Environmental price - Ecological price - Green price - Pollution price - Carbon price - ESG price

Environmental cost - Ecological cost - Green cost - Pollution cost - Carbon cost - ESG cost

Environmental value - Ecological value - Green value - Pollution value - Carbon value - ESG value

Environmental footprint - Ecological footprint - Green footprint - Pollution footprint - Carbon footprint - ESG footprint

Environmental indicator - Ecological indicator - Green indicator - Pollution indicator - Carbon indicator - ESG indicator

Environmental label - Ecological label - Green label - Pollution label - Carbon label - ESG label

Environmental Nutri-score - Ecological Nutri-score - Green Nutri-score - Pollution Nutri-score - Carbon Nutri-score - ESG Nutri-score

Life cycle assessment

Environmental accounting - Ecological accounting - Green accounting - Pollution accounting - Carbon accounting - Sustainable accounting - Extra-financial accounting - ESG accounting

Environmental reporting - Ecological reporting - Green reporting - Pollution reporting - Carbon reporting - Sustainable reporting - Extra-financial reporting - ESG reporting

Environmental finance - Ecological finance - Green finance - Carbon finance - Sustainable finance

Environmental balance sheet - Ecological balance sheet - Green balance sheet - Pollution balance sheet - Carbon balance sheet - Sustainable balance sheet - Extra-financial balance sheet - ESG balance sheet

Environmental income statement - Ecological income statement - Green income statement - Pollution income statement - Carbon income statement - Sustainable income statement - Extra-financial income statement - ESG income statement
Environmental cash flow statement - Ecological cash flow statement - Green cash flow statement - Pollution cash flow statement - Carbon cash flow statement - Sustainable cash flow statement - Extra-financial cash flow statement - ESG cash flow statement

Environmental aid - Ecological aid - Green aid - Carbon aid
Environmental public aid - Ecological public aid - Green public aid - Carbon public aid
Environmental financing - Ecological financing - Green financing - Carbon financing - Ecological transition financing
Environmental support - Ecological support - Green support - Carbon support - Ecological transition support
Environmental vouchers - Ecological vouchers - Green vouchers - Carbon vouchers
Environmental bonus - Ecological bonus - Green bonus - Carbon bonus
Environmental redistribution - Ecological redistribution - Green redistribution - Carbon redistribution

Polluter-pays principle - Polluter-receives principle - Greening of taxes - Environmental externality - Environmental efficiency

Systemic response - Structural response - Large-scale response
Systemic solution - Structural solution - Large-scale solution
Environmental system - Ecological system - Green system - Environmental preservation system - Harmonized environmental preservation system - System with a harmonized to preserving the environment
Harmonized environmental instrument - Harmonized ecological instrument - Harmonized green instrument
SHAPE system - SHAPE model - SHAPE mechanisms
PACE system - PACE model - PACE mechanisms

Remerciements

Mes remerciements sincères,

Au professeur Daniel Gutmann, pour avoir dirigé cette thèse de doctorat, ainsi que pour son appui et ses conseils tout au long de celle-ci ;

Aux professeurs Mirko Hayat, Etienne Lehmann, Alice Pirlot, Marilyne Sadowsky, Lukasz Stankiewicz, pour avoir accepté de faire partie du jury de thèse ;

Au professeur Nicole Stology, pour m'avoir ouvert la voie du droit ;

À ma famille, qui sait la profonde gratitude que je lui porte ;

Ainsi qu'à l'ensemble des personnes qui m'ont accompagné au cours de ces travaux.

Sommaire

REMERCIEMENTS	10
SOMMAIRE	11
PRÉLIMINAIRES	14
Résumé exécutif	14
Abréviations.....	38
INTRODUCTION GÉNÉRALE	43
PARTIE I – LA MISE EN PERSPECTIVE DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE ACTUELLE EN FRANCE	82
Titre I – La structure de la fiscalité environnementale française	82
Chapitre 1 – Les principes internes, européens et internationaux liant le droit français en matière de fiscalité environnementale	84
Chapitre 2 – Des dispositifs fiscaux variés visant à réguler les externalités environnementales engendrées par les agents économiques.....	128
Conclusion du Titre I	176
Titre II – Les limites de la fiscalité environnementale française	179
Chapitre 1 – Une conception souffrant d’un manque historique de vision d’ensemble.....	180
Chapitre 2 – Une affectation des recettes sujette à débat.....	186
Chapitre 3 – Un impact environnemental incertain	192
Conclusion du Titre II.....	204
Conclusion de la Partie I	205
PARTIE II – LES FONDATIONS D’UN SYSTÈME HARMONISÉ DE PRÉSERVATION DE L’ENVIRONNEMENT (SHAPE)	206
Préliminaires – Les caractéristiques recherchées pour le système SHAPE.....	209
Titre I – L’instrument « simili-fiscal » principal du système SHAPE : la compensation de la pollution ajoutée (CPA)	238

Chapitre 1 - La notion et la portée de la CPA	241
Chapitre 2 - La détermination des taux de la CPA	261
Chapitre 3 - Les perspectives offertes par la CPA.....	314
Conclusion du Titre I	318
Titre II - Les instruments économiques, comptables et budgétaires principaux du système SHAPE	319
Chapitre 1 - L'instrument comptable principal du système SHAPE : la comptabilité classique et environnementale (CCE).....	319
Chapitre 2 - L'instrument économique principal du système SHAPE : le prix classique et environnemental d'un bien ou d'un service (PCE)	335
Chapitre 3 - L'instrument budgétaire principal du système SHAPE : l'aide publique environnementale (APE).....	363
Conclusion du Titre II.....	391
Conclusion de la Partie II.....	397
PARTIE III - LA MISE EN PLACE D'UN SYSTÈME HARMONISÉ DE PRÉSERVATION DE L'ENVIRONNEMENT EN FRANCE.....	398
Titre I - La mise en place de la CPA en France	398
Chapitre 1 - L'adaptation du droit interne en vue de l'introduction de la CPA fiscale.....	399
Chapitre 2 - La nature juridique de la CPA.....	432
Chapitre 3 - L'interaction de la CPA avec le système fiscal existant	446
Conclusion du Titre I	480
Titre II - La mise en place des autres mécanismes du système SHAPE en France	482
Chapitre 1 - La mise en place des prix environnementaux.....	482
Chapitre 2 - La mise en place de la comptabilité classique et environnementale.....	501
Conclusion du Titre II.....	512
Conclusion de la Partie III	513
CONCLUSION GÉNÉRALE	518
POSTLIMINAIRES.....	523
Cadre théorique.....	523
Chapitre 1 - L'environnement, la puissance publique et les agents	531
Chapitre 2 - L'influence de la puissance publique sur les agents	581
Chapitre 3 - Les interactions entre les agents et l'environnement	615

Conclusion du cadre théorique	641
Annexes.....	642
Glossaire	666
Bibliographie	698
Index.....	728
TABLE DES MATIÈRES.....	732

Préliminaires

Résumé exécutif

Version française

Cette thèse présente les fondations d'un *système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE) pouvant être mis en place au niveau national ou international. Il s'agirait d'un système fiscal, économique et comptable permettant de faire apparaître le *prix environnemental* de l'ensemble des biens et services, à côté de leur prix classique. Ce prix environnemental proviendrait d'une répercussion d'une *compensation de la pollution ajoutée* acquittée par les entreprises, qui à elle seule remplacerait l'ensemble de la fiscalité environnementale et des marchés de droits à polluer existants.

A - État des lieux de la fiscalité environnementale actuelle en France

Légitimée et suggérée par les textes constitutionnels ainsi que les engagements internationaux pris par la France, la fiscalité environnementale s'est incarnée sur le plan européen par le biais du régime d'accise harmonisée sur les produits énergétiques ainsi que le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE). C'est cependant surtout au niveau national que la fiscalité écologique s'est développée, dès les années 1960, au travers d'une très large variété de dispositifs fiscaux disposant d'une *efficacité environnementale* soit *prélevante* (impôts, taxes, redevances) soit *rétributive* (dépenses fiscales, subventions).

Bien que l'objectif de préservation de l'environnement de la fiscalité écologique fasse en lui-même consensus, un débat récent – entre autres mis en lumière par le mouvement de contestation apparu en octobre 2018 dit des « Gilets jaunes » – s'est engagé sur les modalités exactes que celle-ci devait revêtir. Ainsi, sont entre autres reprochées à la fiscalité environnementale actuelle sa complexité, son iniquité au regard de certains secteurs économiques, l'affectation d'une large partie de ses recettes au budget général de l'État ou encore une efficacité insuffisante au vu des problématiques écologiques actuelles.

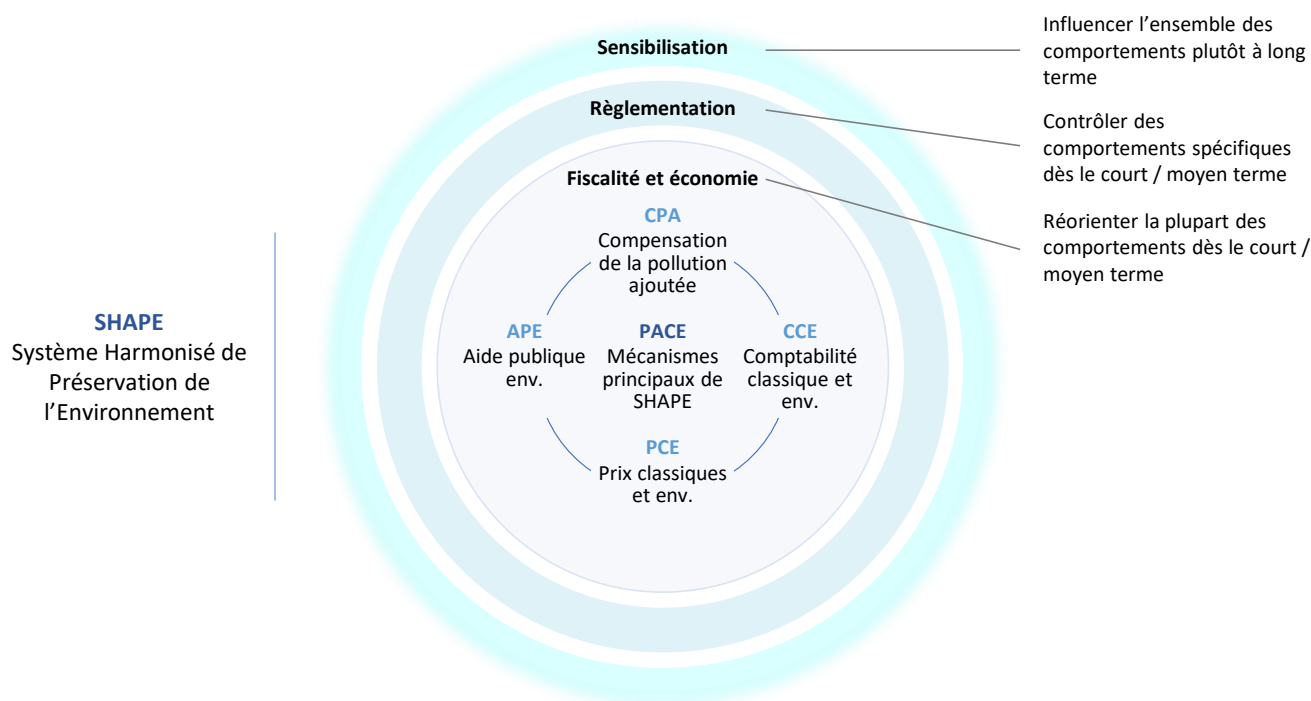
B - Présentation du système SHAPE

Pour répondre à de telles limites, on développe dans cette thèse les contours d'un *système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE), qui permettrait d'apporter une réponse de grande échelle aux enjeux écologiques actuels. Pour répondre à une situation écologique marquée par une certaine urgence, le système

SHAPE viserait à réorienter la majorité des comportements des individus et entreprises dès le court et moyen terme. Dans cette optique, il s'appuierait principalement sur des instruments fiscaux, économiques et comptables, et pourrait être utilement complété par des mesures réglementaires et de sensibilisation (Figure 1).

Figure 1

Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

Le système SHAPE serait basé sur quatre mécanismes principaux : la *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), les *prix classiques et environnementaux* (PCE), la *comptabilité classique et environnementale* (CCE), ainsi que l'*aide publique environnementale* (APE). Cet ensemble de mécanismes serait désigné par l'acronyme « PACE », en référence aux quatre lettres permettant de former l'ensemble des acronymes précédents (Figure 1).

Le mécanisme « simili-fiscal¹ » de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) constituerait le pivot central du système SHAPE, et disposerait à la fois de caractéristiques fiscales et de marché. Ce dispositif s'appliquerait à l'ensemble des agents économiques à l'exception des ménages², en particulier aux entreprises. La

¹ Le concept d'*instrument simili-fiscal* est défini aux § 12 et suivants.

² Les ménages seraient cependant indirectement soumis à la CPA étant donné que celle-ci serait répercutée sous la forme de prix environnementaux des biens et services.

CPA imposerait chaque assujetti à hauteur de sa *pollution directe*, c'est-à-dire celle qu'il génère *lui-même* du fait des ressources qu'il renvoie ou prélève dans l'environnement. Elle prendrait la forme d'un prélèvement si l'entreprise est *globalement polluante*, ou d'une rétribution si l'entreprise est *globalement dépolluante*. La pollution serait quant à elle valorisée économiquement à partir d'un système de *prix directeurs de polluants de référence*³ fixés par la puissance publique en fonction d'objectifs environnementaux donnés. Fondée sur un principe unique, la CPA permettrait de remplacer l'ensemble des instruments fiscaux environnementaux et les marchés de droits à polluer actuels. Plus simple et plus juste, car appliquant pour tous un principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur », ce dispositif serait potentiellement mieux accepté par les contribuables.

Le mécanisme économique de *prix classique et environnemental* (PCE) d'un bien ou service agirait en complémentarité directe avec la CPA. Le prix environnemental d'un bien ou service viserait à refléter l'impact écologique global engendré par son cycle de vie, en rendant visible l'impact économique de la CPA au niveau de l'acheteur. Ainsi, en principe, ce prix serait fixé de manière *libre* par l'entreprise, qui répercuterait alors dans celui-ci l'ensemble des CPAs acquittées par les acteurs jusqu'à présent intervenus dans la chaîne de valeur du bien ou du service concerné. Si besoin, ce prix pourrait être fixé de manière *forfaitaire* par la puissance publique, sur la base d'une évaluation par un organisme indépendant d'un « score-pollution »⁴ du bien ou service concerné. Un tel prix environnemental informerait les acheteurs de l'empreinte écologique des produits qu'ils acquièrent, et favoriserait les alternatives les plus respectueuses de l'environnement.

Le mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* (CCE) introduirait des états financiers adaptés à l'introduction de prix classiques et environnementaux sur l'ensemble des biens et services. En effet, ce système comptable inviterait les entreprises à distinguer leurs *flux financiers classiques* (déjà suivis par les systèmes comptables actuels) et leurs *flux financiers environnementaux* (c'est-à-dire soit la CPA payée à l'État pour avoir pollué directement l'environnement, soit les prix environnementaux payés à d'autres agents économiques pour avoir pollué indirectement l'environnement en leur achetant des biens ou services). Ce système comptable permettrait également aux entreprises de déterminer leur *résultat fiscal classique* et leur *résultat fiscal environnemental*. L'imposition de ces deux résultats serait différenciée, afin d'inciter les entreprises à équilibrer leurs produits et charges environnementaux et ainsi justement fixer le prix environnemental des biens et services qu'elles vendent.

³ Le régulateur ne fixerait que les prix de certains polluants de référence, tandis que les prix de tous les autres polluants seraient déduits à l'aide de coefficients d'équivalence similaires au potentiel de réchauffement global (PRG) actuellement utilisé pour les gaz à effet de serre.

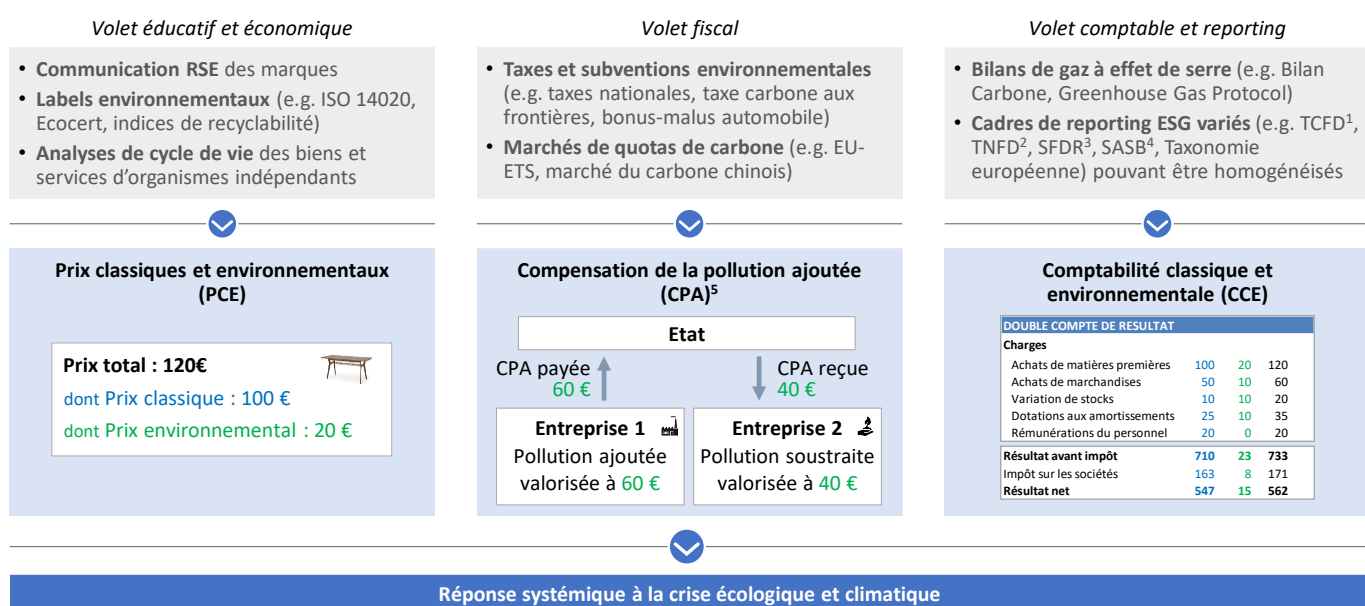
⁴ Il s'agirait d'une généralisation du "score carbone" proposé par la Convention Citoyenne pour le Climat constituée en France en octobre 2019.

Le mécanisme budgétaire d'*aide publique environnementale* (APE) viserait à accompagner financièrement la société dans sa transition écologique, et serait financé par tout ou partie des recettes nettes générées par la CPA. L'APE se subdiviserait en deux sous-mécanismes : d'une part une « APE de redistribution » visant à fournir des aides aux contribuables pour compenser la charge fiscale additionnelle engendrée par la CPA, et d'autre part une « APE d'action » visant à soutenir des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique).

Le système SHAPE permettrait d'entraîner un changement de paradigme, en harmonisant et renforçant de nombreux instruments existants sur le plan fiscal, économique et comptable (**Figure 2**). En conséquence, son implémentation nécessiterait de nombreuses mesures internes, aux frontières et internationales.

Figure 2

Le système SHAPE harmoniserait de nombreux instruments existants en matière économique, fiscale et comptable



1. Task Force on Climate-Related Financial Disclosures; 2. Taskforce on Nature-related Financial Disclosures; 3. Sustainable Finance Disclosure Regulation; 4. Sustainability Accounting Standards Board; 5. Consistant en la combinaison d'une Taxe sur la pollution ajoutée (TPA) et d'une Subvention sur la pollution soustraite (SPS)
Source : C. DAO

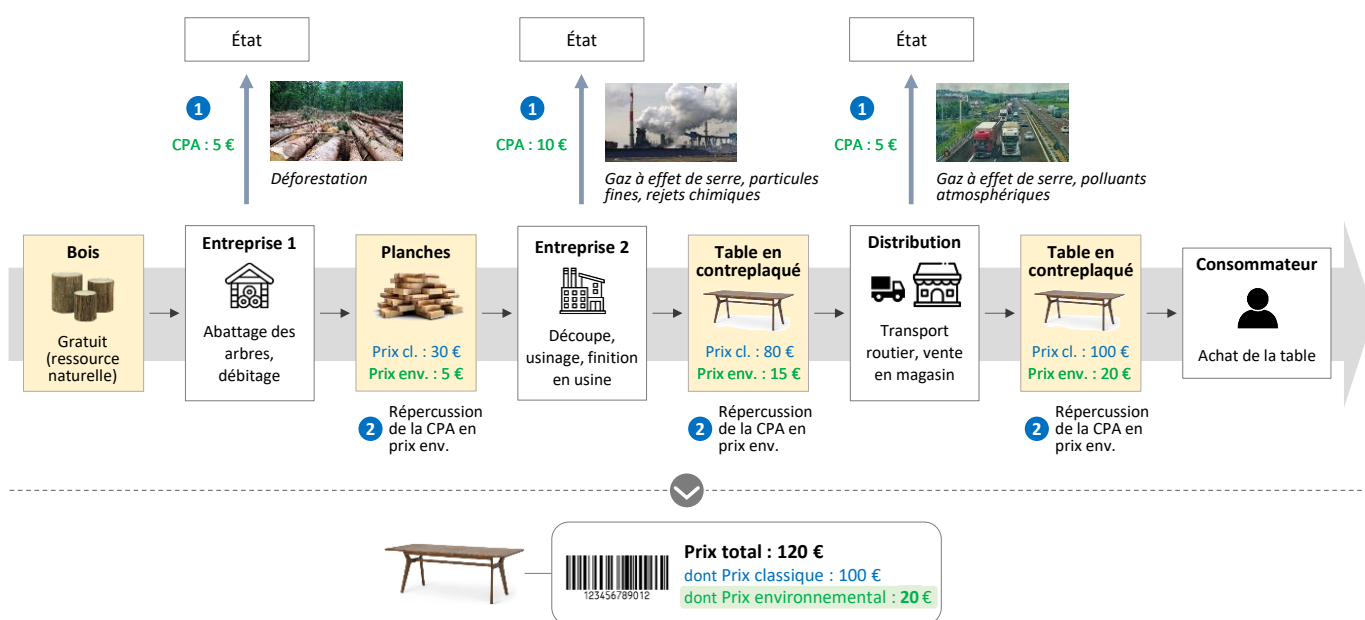
C - Principe de fonctionnement du système SHAPE

Au sein du système SHAPE, le prix environnemental d'un bien ou service reflèterait l'impact écologique de celui-ci, et proviendrait de la répercussion d'une CPA acquittée par les entreprises impliquée dans la chaîne de valeur.

Un exemple simplifié, permettant d'appréhender la formation des prix environnementaux à partir de répercussions de CPA le long de la chaîne de valeur, est présenté en Figure 3.

Figure 3

Exemple simplifié | Le prix environnemental reflèterait l'impact écologique d'un bien ou service, et proviendrait de la répercussion de la CPA payée par les entreprises



- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

Source : C. DAO

Un exemple plus détaillé, permettant d'appréhender les interactions entre la CPA, la comptabilité classique et environnementale et les prix environnementaux, est également décrit ci-dessous.

Contexte. On suit ici le parcours de fabrication d'une table.

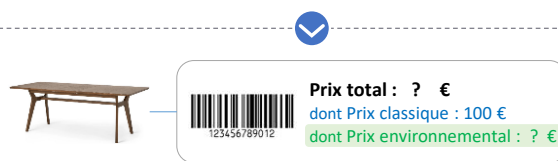
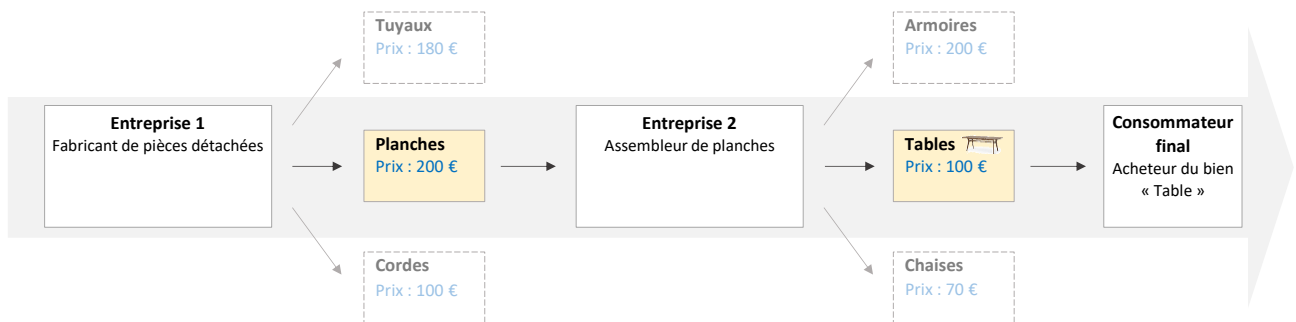
- Une entreprise 1 fabrique trois types de pièces détachées : des planches, des tuyaux et des cordes.

- Une entreprise 2 achète *uniquement* des planches à l'entreprise 1. On suppose que ces seules planches permettent à l'entreprise 2 de fabriquer trois types de meubles : des tables, des armoires et des chaises.
- Le consommateur final souhaite acheter une table à l'entreprise 2. À ce titre, il est nécessaire de déterminer le prix environnemental de cette table, à côté de son prix classique, de manière à ce qu'un tel prix environnemental soit représentatif de l'impact écologique de ladite table.

Étape 0 – Prix classiques. Comme actuellement, les agents économiques (ici les entreprises 1 et 2) facturent des prix classiques le long de la chaîne de valeur, depuis le producteur initial jusqu'au consommateur final (**Figure 4**).

Figure 4

0 Des prix classiques sont facturés par les agents économiques le long de la chaîne de valeur, jusqu'au consommateur final



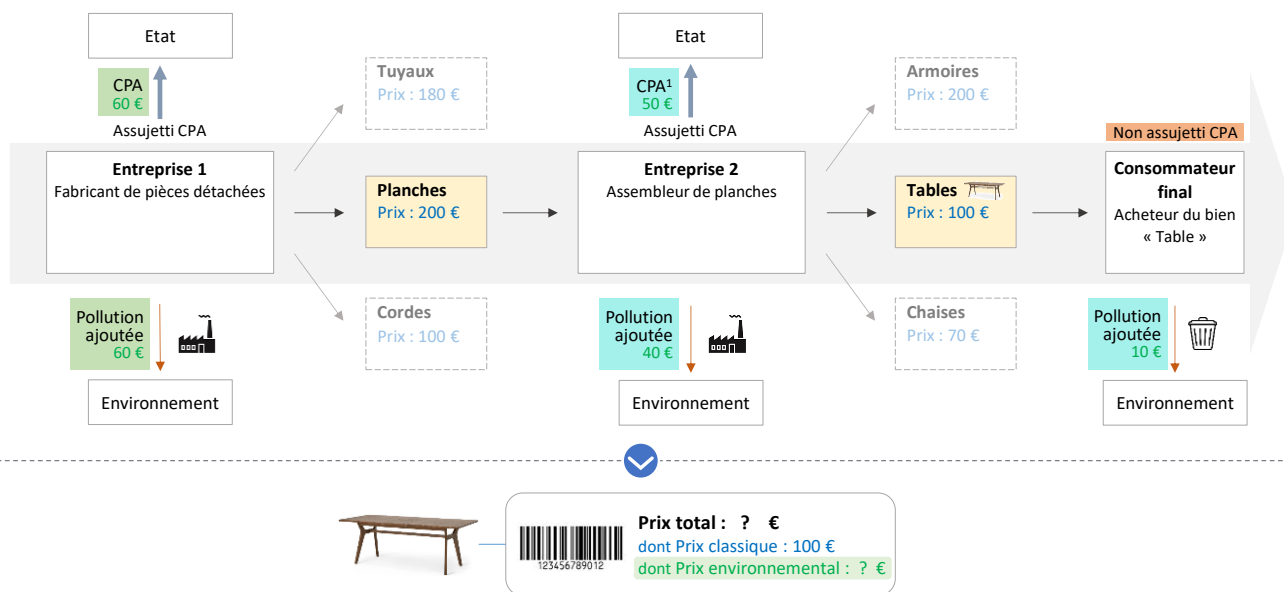
- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

Source : C. DAO

Étape 1 - Compensation de la pollution ajoutée. Chaque agent économique assujéti (ici les entreprises 1 et 2) doit payer à l'État une compensation de la pollution ajoutée (CPA) à hauteur de la pollution qu'il émet directement⁵ (Figure 5).

Figure 5

1 Une compensation de la pollution ajoutée (CPA) serait acquittée par chaque entreprise de la chaîne, pour la pollution que celle-ci « ajoute » au bien ou service



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujétis à la CPA
Source : C. DAO

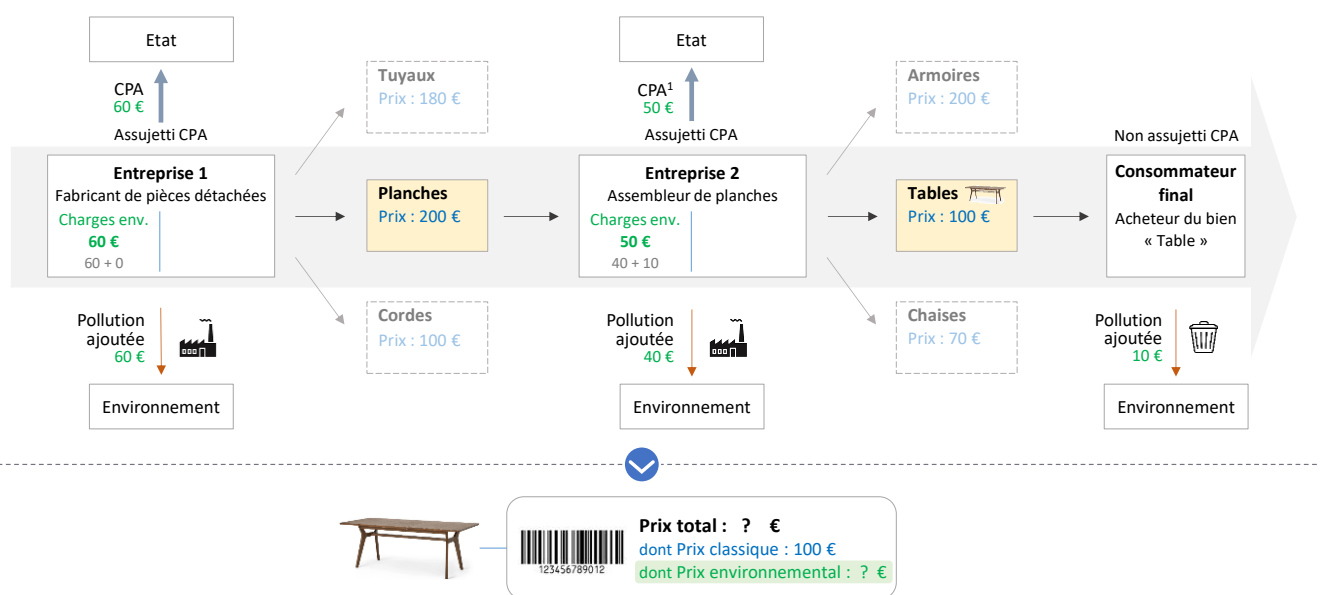
- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

⁵ Dans l'exemple ci-dessous, on remarque que l'entreprise 2 doit payer une CPA de 50 à l'État, bien qu'elle n'ait pollué elle-même qu'à hauteur de 40. En effet, la CPA viendrait frapper une entreprise non seulement à hauteur de la pollution qu'elle a émise elle-même, mais également à hauteur de la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie des biens et services qu'elle a vendus à des agents économiques non assujétis à la CPA, afin de taxer une pollution qui serait autrement exonérée et sachant qu'une telle CPA a de toute façon vocation à être répercutée sur l'acheteur. En l'occurrence, si on suppose que la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie de la table peut être valorisée à 10, l'entreprise 2 sera redevable à l'État de 40 + 10 soit 50.

Étape 2 - Comptabilité classique et environnementale. Chaque agent économique soumis à obligations comptables (ici les entreprises 1 et 2) doit tenir une comptabilité classique et environnementale lui permettant de comptabiliser ses charges et produits environnementaux. La CPA précédemment payée à l'État est alors à comptabiliser en charges environnementales dans le compte de résultat de chaque agent économique concerné (**Figure 6**).

Figure 6

2 Une comptabilité classique et environnementale (CCE) permettrait aux entreprises de comptabiliser leurs charges et produits environnementaux



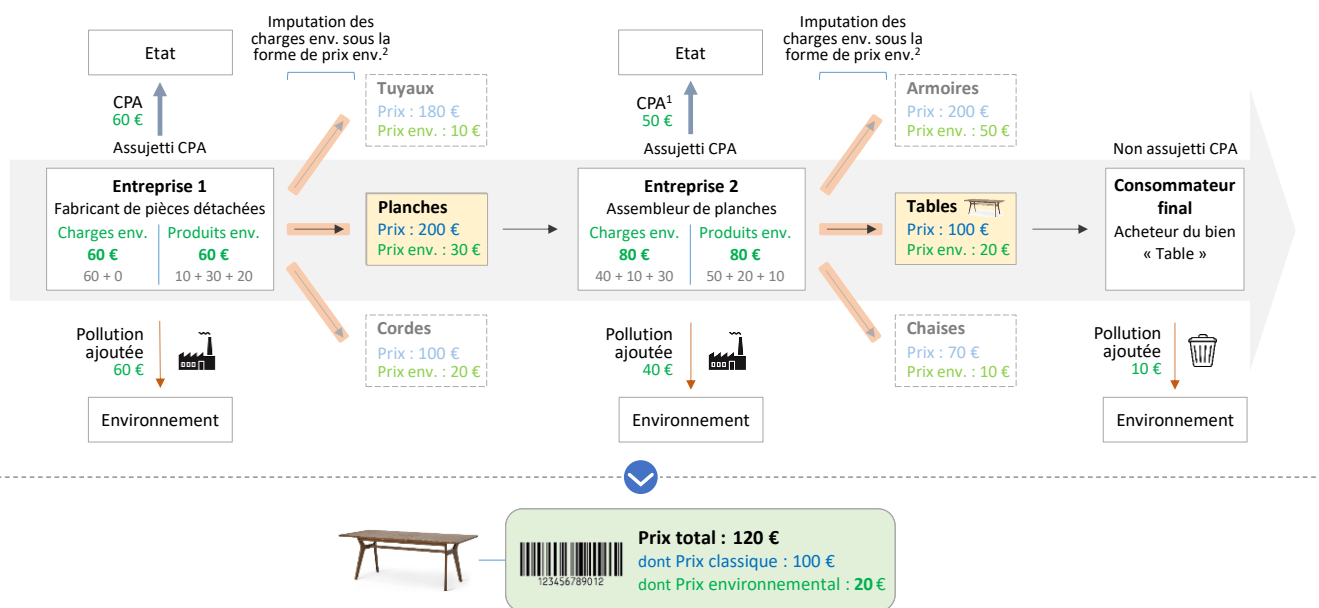
1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA
 Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

Étape 3 – Prix environnementaux. Cette CPA se répercute ensuite sur les biens et services échangés entre agents économiques sous la forme de prix environnementaux. En effet, chaque agent économique assujéti (ici les entreprises 1 et 2) est fortement incité à couvrir ses *charges environnementales* par des *produits environnementaux* (sous peine de désavantages fiscaux spécifiques par ailleurs développés). Pour générer de tel produits environnementaux, ceux-ci facturent à leurs clients des prix environnementaux, à côté des prix classiques, sur les biens et services qu'ils mettent sur le marché⁶. Ces prix environnementaux sont à comptabiliser en produits environnementaux dans le compte de résultat des vendeurs et en charges environnementales dans le compte de résultat des acheteurs.

Figure 7

3 Le prix environnemental reflèterait l'impact écologique de chaque bien ou service, et proviendrait de la répercussion de la CPA le long de la chaîne de valeur



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA ;
 2. L'entreprise est réputée attribuer un « juste » prix environnemental aux biens et services qu'elle vend, c'est-à-dire allouer à chaque bien ou service une quote-part de charge environnementale correspondant à son impact écologique réel, grâce à des incitations fiscales et concurrentielles non détaillées ici
 Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

⁶ Dans l'exemple ci-dessous, on présente un cas idéal où tous les agents économiques ont parfaitement pu couvrir leurs charges environnementales par des produits environnementaux, par le biais des prix environnementaux facturés à leurs clients respectifs. En supposant que chaque entreprise a correctement réparti ses charges environnementales sur les différents produits qu'elle vend, le prix environnemental de la table vendu au consommateur final s'est donc « naturellement » fixé à une juste valeur de 20, par répercussions successives des CPAs payées par les entreprises 1 et 2.

D - Intérêt du système SHAPE

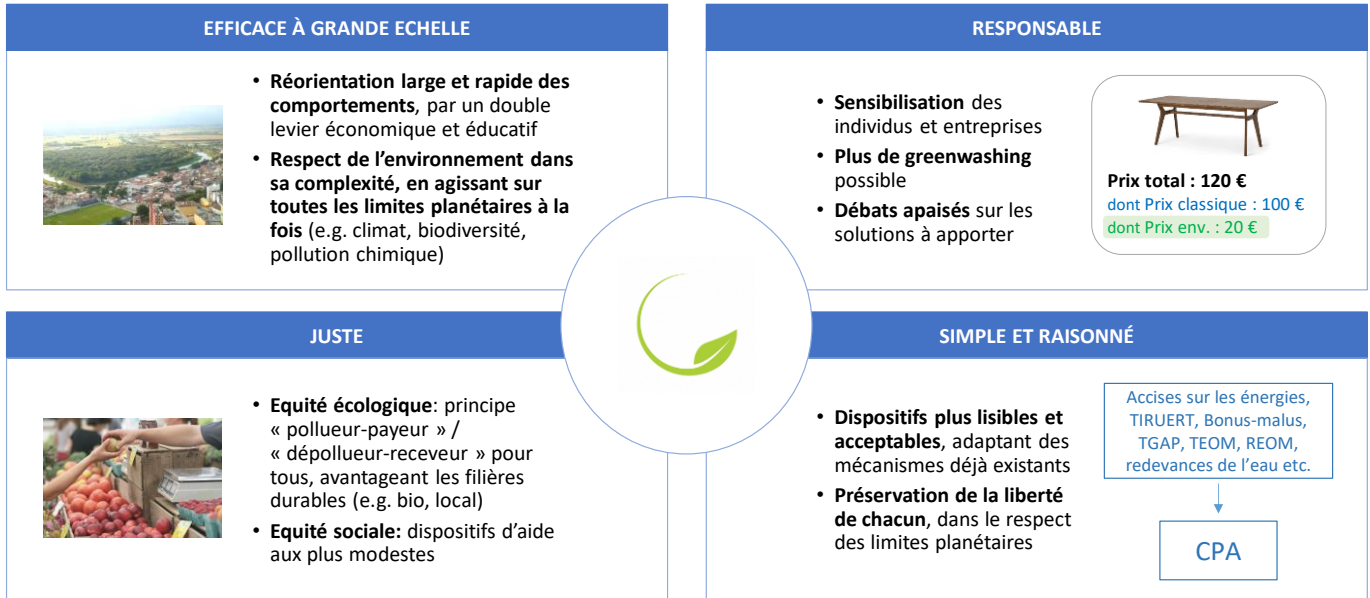
Ce système harmonisé de préservation de l'environnement, lorsque bien calibré, serait à la fois *pleinement efficient* d'un point de vue écologique, *juste* d'un point de vue économique, *responsable* d'un point de vue sociologique et *simple* d'un point de vue juridique et fiscal (**Figure 8**). Il aurait des répercussions dans de nombreux domaines (**Figure 9**). Il permettrait de respecter les engagements environnementaux pris par la communauté internationale, et fournirait à la puissance publique les moyens financiers d'une politique écologique d'ampleur.

Dans l'idéal, le système SHAPE devrait être mis en place à l'échelle européenne, voire mondiale, afin d'uniformément appliquer le principe « pollueur-payeur », limiter les arbitrages possibles entre systèmes fiscaux environnementaux et réduire les mesures fiscales aux frontières. Bien qu'un tel état de fait soit incontestablement dépendant de la volonté politique de mise en œuvre des états concernés, les enjeux actuels posés par la dégradation de l'environnement pourraient fournir l'élan nécessaire à une réforme fiscale et économique d'envergure.

Un tel système harmonisé de préservation de l'environnement, en introduisant un cadre général de régulation des interactions entre les sociétés humaines et leur habitat, ouvrirait la voie à des modèles d'existence réellement durables. Bien utilisé, il porterait un coup d'arrêt aux perturbations écologiques d'ampleur introduites ces dernières décennies, et empêcherait systématiquement qu'une telle situation se reproduise à l'avenir. C'est à ce titre qu'il constituerait une solution structurelle à l'urgence écologique et climatique actuelle.

Figure 8

Le système SHAPE permettrait de répondre à la crise écologique et climatique, tout en apaisant les débats existants



Source : C. DAO

Figure 9

Ce nouveau système économique, fiscal et comptable aurait des répercussions dans de nombreux domaines



Source : C. DAO

Version anglaise

This thesis presents the foundations of a *system with a harmonized approach to preserving the environment* (SHAPE) that could be implemented on a national or international scale. It would be a fiscal, economic and accounting system that would allow the *environmental price* of all goods and services to appear, alongside their classical price. This environmental price would come from the passing on of a *pollution-added compensation* paid by companies, which alone would replace all existing environmental taxation and pollution rights markets.

A. State of play of the current environmental tax system in France

In France, environmental taxation is suggested and legitimized by various international commitments, as well as by constitutional texts. It is also embodied at the European level through the harmonized excise duty regime on energy products and the European Union Emissions Trading Scheme (EU ETS). However, it is above all at the national level that ecological taxation has developed, from the 1960s in France, through a wide variety of tax systems with either *levying* (taxes, charges, fees) or *retributive* (tax expenditure, subsidies) *environmental efficiency*.

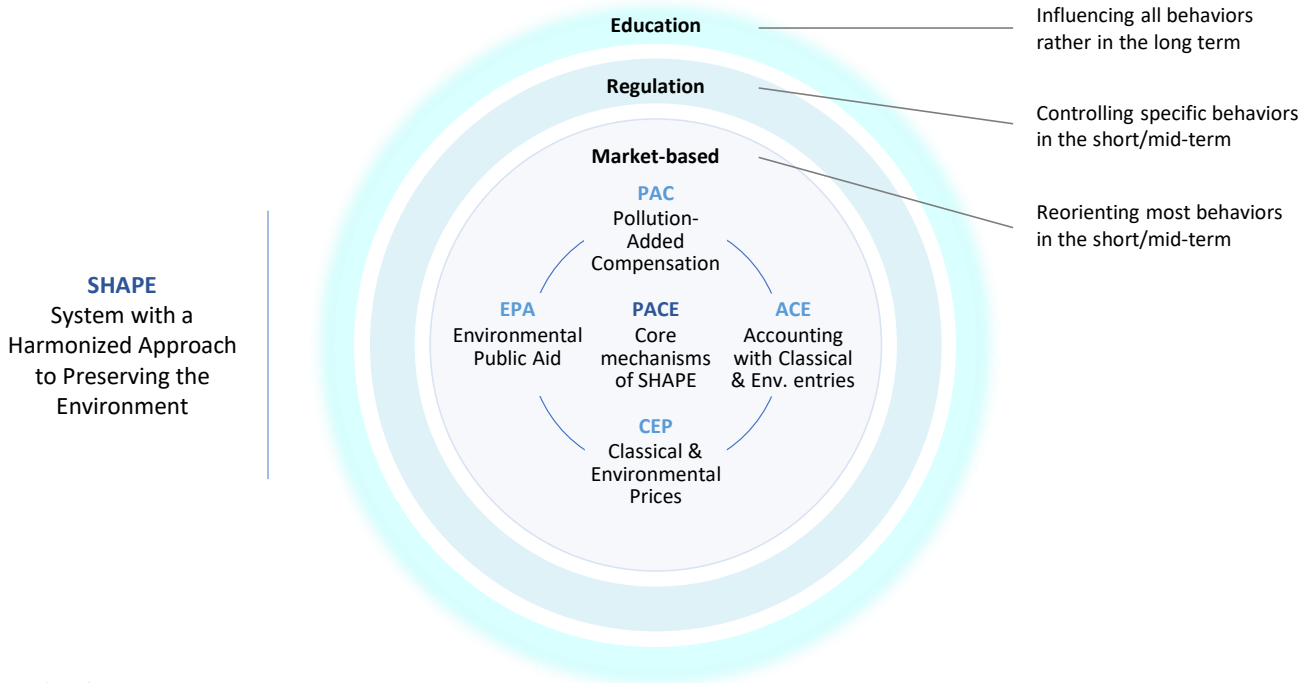
Although there is a consensus on the objectives pursued by environmental taxation, a recent debate – highlighted in France by the "Yellow Vests" protest movement that appeared in October 2018 – has begun on the exact modalities that it should take. Critics especially point out its complexity, its inequity with regard to certain economic sectors, the allocation of a large part of its revenue to the general State budget, or its insufficient effectiveness in light of current ecological issues.

B – Presentation of the SHAPE system

To address such limitations, this thesis develops the contours of a *system with a harmonized approach to preserving the environment* (SHAPE), which would provide a large-scale response to current ecological challenges. To respond to an environmental situation marked by a certain urgency, the SHAPE system would aim to reorient the majority of individual and corporate behaviors in the short and medium term. To this end, it would rely primarily on fiscal, economic and accounting instruments, and could be complemented by regulatory and awareness-raising measures (**Figure 10**).

Figure 10

A system with a harmonized approach to preserving the environment (SHAPE) could be set-up around 4 main mechanisms



Source : C. DAO

The SHAPE system would be based on four main mechanisms: a *pollution-added compensation* (PAC), *classical and environmental prices* (CEP), an *accounting with classical and environmental entries* (ACE), and an *environmental public aid* (EPA). This set of mechanisms would be designated by the acronym “PACE”, in reference to the four letters used to form the above acronyms (Figure 10).

The “tax-like” mechanism called *pollution-added compensation* (PAC) would be the central pivot of the SHAPE system, with both fiscal and market features. This taxation would apply to all economic agents except households⁸, particularly businesses. The PAC would tax each person on the basis of its *direct pollution*, i.e. the pollution it generates *itself* as a result of the resources it sends back or collects from the environment. It would take the form of a payment if the company is *globally polluting*, or a remuneration if the company is *globally depolluting*. Pollution would be valued economically thanks to a system of *reference pollutants prices*⁹ set by the public authorities according to given environmental objectives. Based on a

⁷ The concept of *tax-like instrument* is defined in § 12 onwards.

⁸ Households would, however, be indirectly subject to PAC as it would be passed on in the form of environmental prices of goods and services.

⁹ The regulator would only set the prices of certain reference pollutants, while the prices of all other pollutants would be deduced using equivalence coefficients similar to the global warming potential (GWP) currently used for greenhouse gases.

single principle, the PAC would replace all current environmental tax instruments and pollution rights markets. It would be simpler and fairer as it would apply a "polluter pays" and "depolluter receives" principle for all and would thus be more likely to be accepted by taxpayers.

The economic mechanism called *classical and environmental price* (CEP) of a good or service would act in direct complementarity with PAC. The environmental price of a good or service would aim to reflect the overall ecological impact generated by its life cycle, by making the economic impact of the PAC visible at the buyer level. In principle, this price could be set *freely* by the company, which would then pass on all the PACs paid by the players involved in the value chain of the good or service concerned. If needed, this price could be set *conventionally* by the public authority, based on an assessment by an independent body of a "pollution score"¹⁰ for the good or service concerned. Such an environmental price would inform purchasers of the ecological footprint of the products they acquire, and would promote the most environmentally friendly alternatives.

The accounting mechanism called *accounting with classical and environmental entries* (ACE) would introduce financial statements adapted to the introduction of classical and environmental prices on all goods and services. This accounting system would invite companies to distinguish between their *classical financial flows* (already tracked by current accounting systems) and their *environmental financial flows* (i.e. either the PAC paid to the State for having directly polluted the environment or the environmental prices paid to other economic agents for having indirectly polluted the environment by purchasing goods or services from them). This accounting system would also allow companies to determine their *classical tax result* and their *environmental tax result*. The taxation of these two results would be differentiated, in order to encourage companies to balance their environmental revenues and costs and thus set the right environmental price for the goods and services they sell.

The budgetary mechanism called *environmental public aid* (EPA) would aim to provide financial support for society's ecological transition, and would be financed by all or part of the net revenues generated by the PAC. The EPA would be split into two sub-mechanisms: on the one hand, a "redistribution EPA" aimed at providing aids to taxpayers to help them through the ecological transition, and on the other hand, an "action EPA" aimed at supporting ecological actions with a curative (environmental restoration) or preventive (ecological transition) objective.

The SHAPE system would bring about a paradigm shift, harmonizing and strengthening numerous existing fiscal, economic and accounting instruments

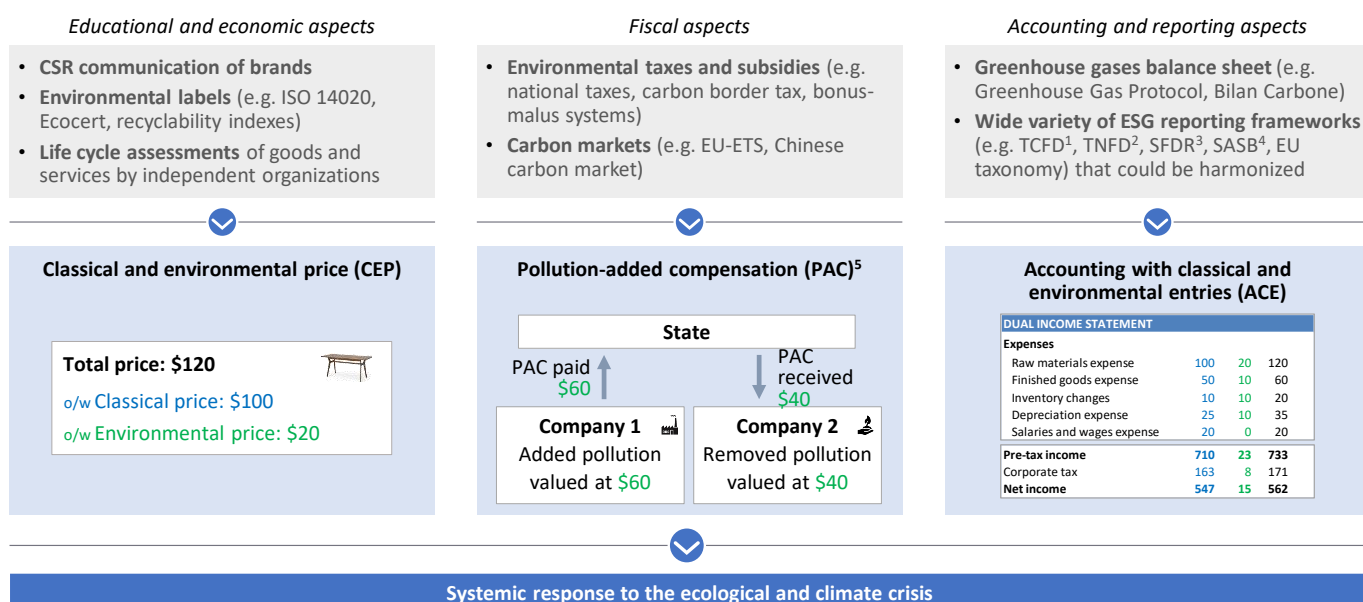
¹⁰ This would be a generalization of the "carbon score" proposed by the Citizen's Climate Convention formed in France in October 2019.

(Figure 11). As a result, its implementation would require various measures at internal, border and international level.

The introduction of the SHAPE system would entail a paradigm shift in taxation, economics and accounting. As a result, its implementation would require numerous measures - mainly of a fiscal nature - at the internal, cross-border and international levels.

Figure 11

The SHAPE system would harmonize various existing economic, fiscal and accounting instruments



1. Task Force on Climate-Related Financial Disclosures; 2. Taskforce on Nature-related Financial Disclosures; 3. Sustainable Finance Disclosure Regulation; 4. Sustainability Accounting Standards Board; 5. Combining a Pollution-Added Tax (PAT) and a Pollution-Removed Subsidy (PRS)
 Source : C. DAO

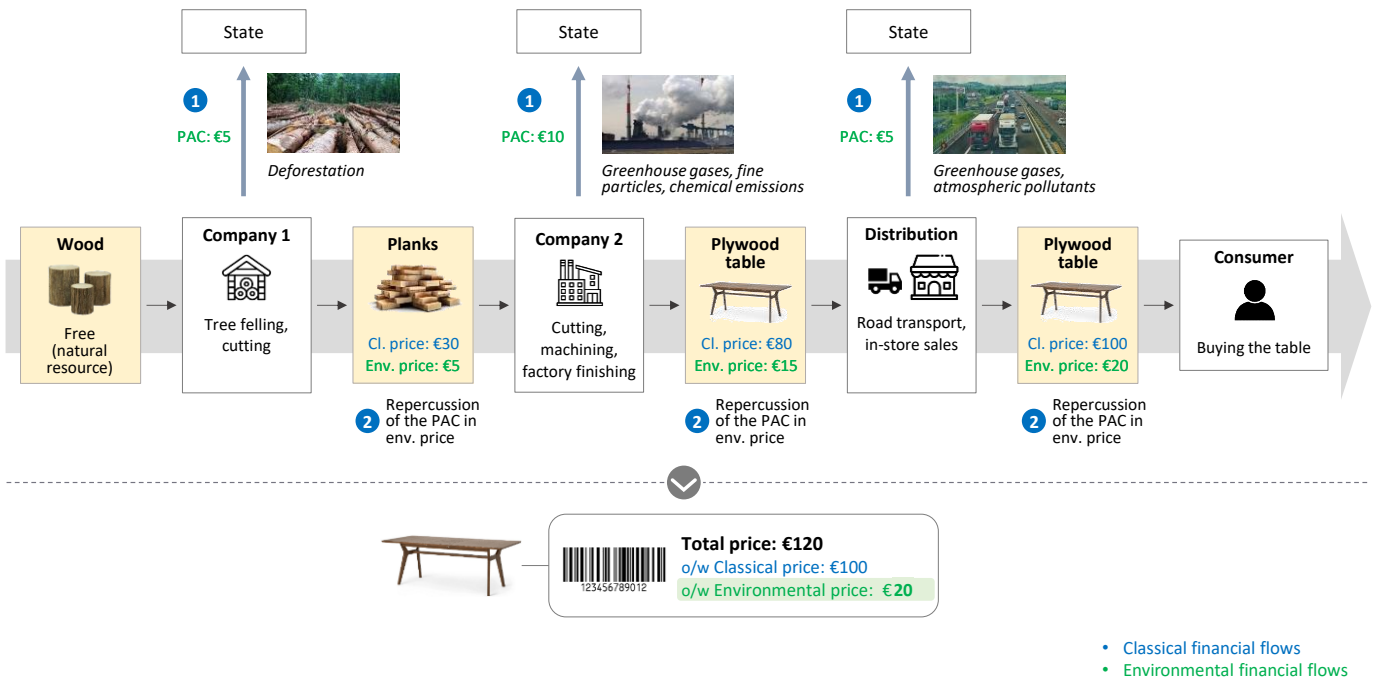
C - SHAPE system operating principles

Under the SHAPE system, the environmental price of a good or service would reflect its ecological impact, and would come from the passing on of a PAC paid by the companies involved in the value chain.

A simplified example of how environmental prices are formed by passing on PACs along the value chain is shown in Figure 12.

Figure 12

Simplified example | Environmental price would reflect the ecological impact of a good or service, and would come from the passing-on of the PAC paid by companies



Source : C. DAO

A more detailed example, showing the interactions between the PAC, the classical and environmental accounting and the environmental prices, is also described below.

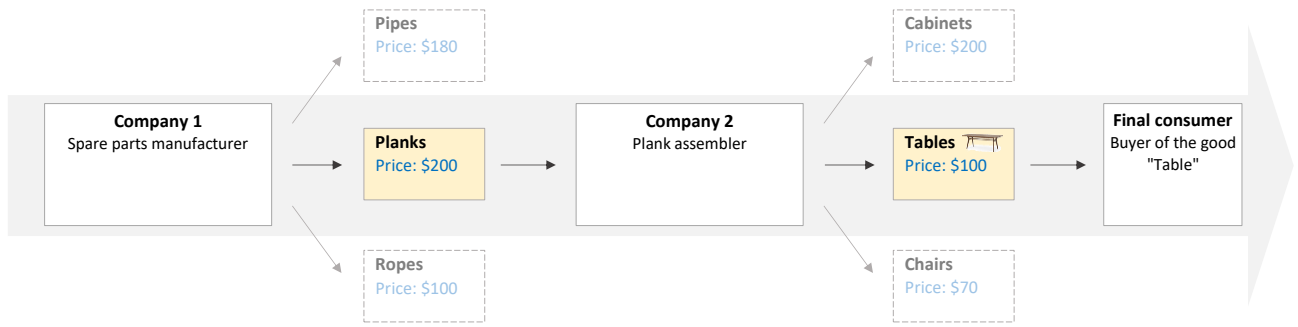
Context. We follow the manufacturing process of a table.

- A company 1 manufactures three types of spare parts: planks, pipes, and ropes.
- A firm 2 buys *only* planks from firm 1. It is assumed that these planks alone allow firm 2 to make three types of furniture: tables, cabinets, and chairs.
- The end consumer wants to buy a table from firm 2. As such, it is necessary to determine the environmental price of this table, in addition to its classical price, so that such an environmental price is representative of the ecological impact of said table.

Step 0 - Classical prices. As at present, economic agents (in this case firms 1 and 2) charge classical prices along the value chain, from the initial producer to the final consumer (**Figure 13**).

Figure 13

0 Classical prices are charged by economic agents along the value chain, up to the final consumer



123456789012

Total price: \$?
o/w Classical price: \$100
o/w Environmental price: \$?

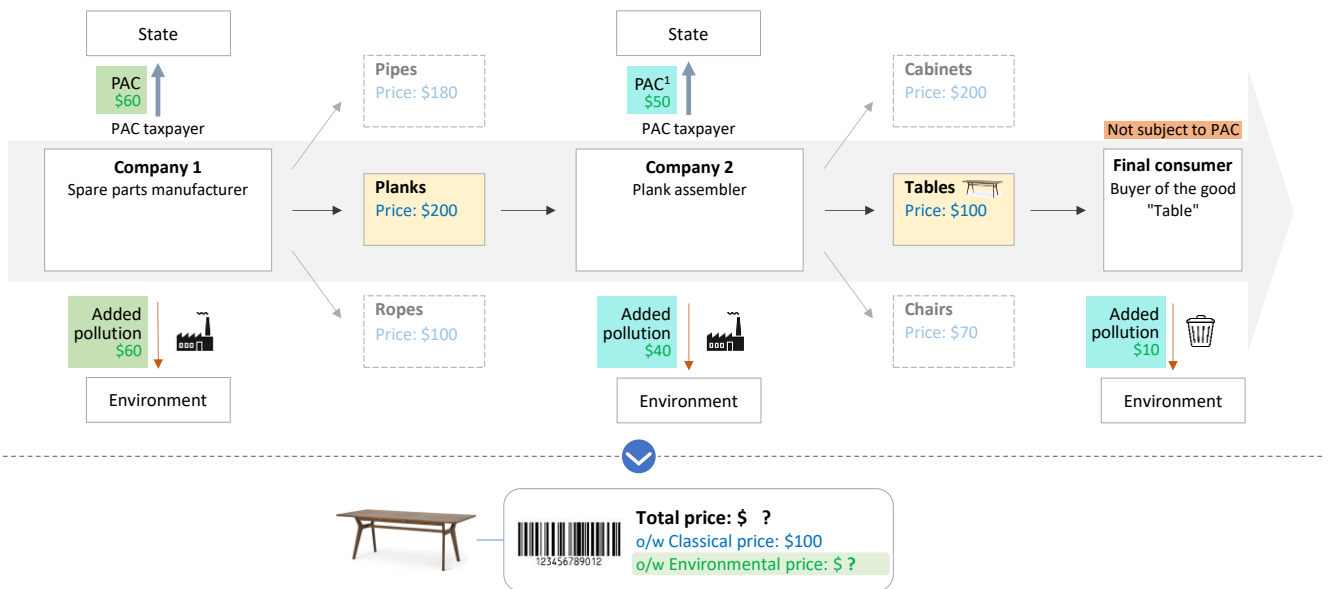
- Classical financial flows
- Environmental financial flows

Source : C. DAO

Step 1 – Pollution-added compensation. Each taxable economic agent (in this case firms 1 and 2) must pay the State a Pollution-added compensation (PAC), for the amount of pollution it directly emits¹¹ (Figure 14).

Figure 14

1 A pollution-added compensation (PAC) would be paid by each company of the value chain, in proportion to the pollution it « adds » to the good or service



1. PAC adjusted to take into account the pollution generated by the use and end of life of goods or services sold to non-PAC taxpayers
Source : C. DAO

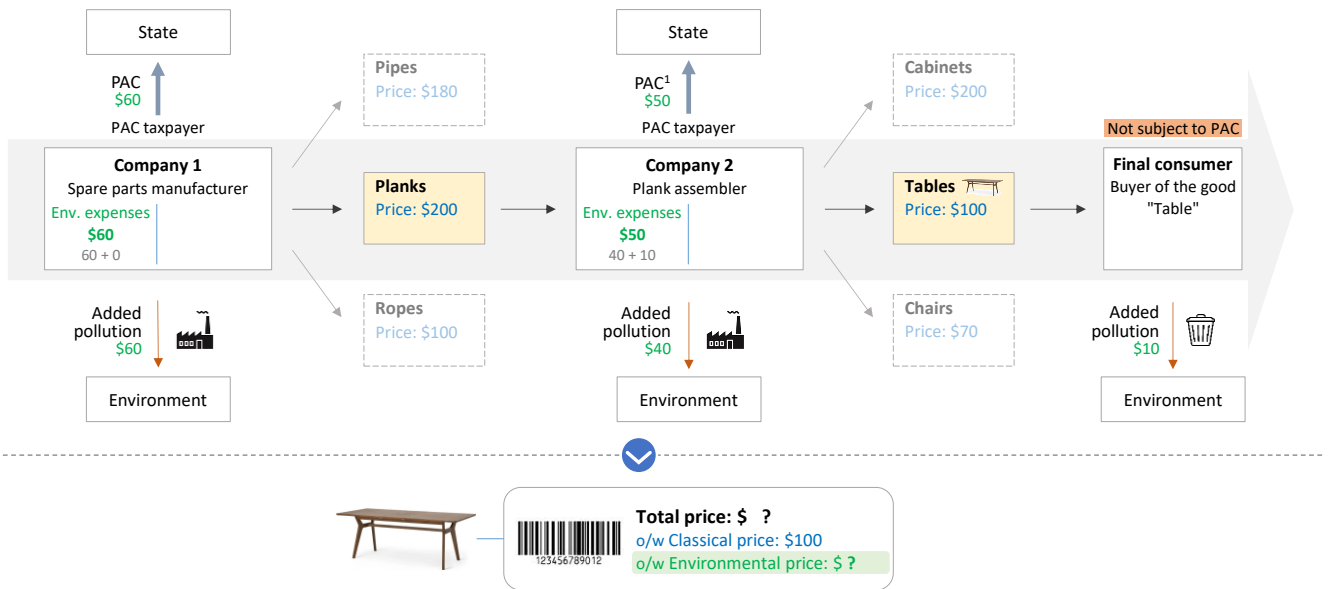
- Classical financial flows
- Environmental financial flows

¹¹ In the example below, it can be seen that firm 2 has to pay a PAC of 50 to the State, even though it has polluted for a value of only 40 itself. Indeed, the PAC would apply to a firm not only for the pollution it has emitted itself, but also for the pollution emitted by the use and end-of-life of the goods and services it has sold to economic agents not subject to PAC, in order to tax pollution that would otherwise be exempt, and knowing that such PAC is in any case intended to be passed on to the buyer. In this case, if we assume that the pollution emitted by the use and end-of-life of the table can be valued at 10, company 2 will owe the State 40 + 10, i.e. 50.

Step 2 - Dual accounting with classical and environmental entries. Each economic agent subject to accounting obligations (in this case firms 1 and 2) must keep dual classical and environmental accounts, enabling it to record its environmental expenses and revenues. This PAC previously paid to the State must be accounted for as an environmental expense in the income statement of each economic agent concerned (**Figure 15**).

Figure 15

2 An accounting with classical and environmental entries (ACE) would allow companies to account for environmental expenses and revenues



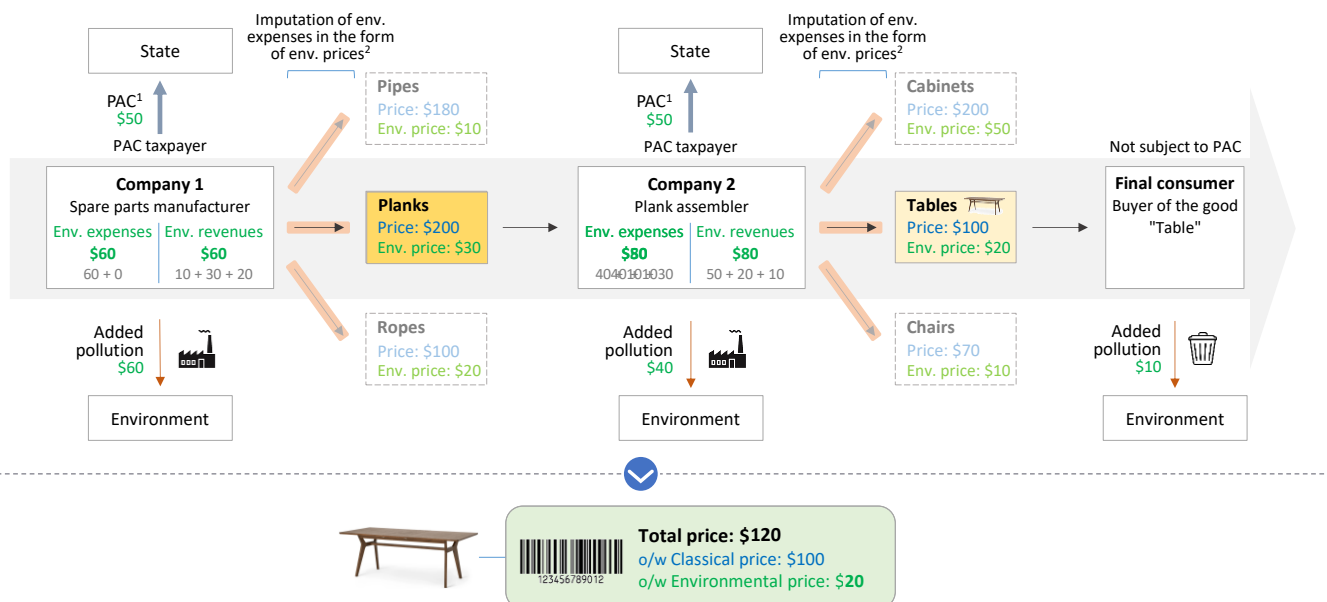
1. PAC adjusted to take into account the pollution generated by the use and end of life of goods or services sold to non-PAC taxpayers
Source : C. DAO

- Classical financial flows
- Environmental financial flows

Step 3 - Environmental prices. PAC is then passed on to the goods and services exchanged between economic agents in the form of environmental prices. Indeed, each taxable economic agent (in this case firms 1 and 2) has a strong incentive to cover its *environmental expenses* with *environmental revenues* (on pain of specific tax disadvantages developed elsewhere). To generate such environmental revenues, they charge their customers environmental prices, in addition to classical prices, on the goods and services they put on the market¹². These environmental prices must be recorded as environmental revenues in sellers' income statements and as environmental expenses in buyers' income statements (**Figure 16**).

Figure 16

3 The environmental price would reflect the ecological impact of each good or service, and would be derived from the PAC passed on along the value chain



1. PAC adjusted to take into account the pollution generated by the use and end of life of goods or services sold to non-PAC taxpayers; 2. The company is deemed to attribute a "fair" environmental price to the goods and services it sells, i.e. to allocate to each good or service a share of environmental expenses corresponding to its real ecological impact, thanks to fiscal and competitive incentives not detailed here
Source : C. DAO

- Classical financial flows
- Environmental financial flows

D - Benefits of the SHAPE system

¹² In the example below, we present an ideal case where all economic agents have been able to fully cover their environmental expenses with environmental revenues, thanks to the environmental prices charged to their respective customers. Assuming that each firm has correctly allocated its environmental expenses to the different products it sells, the environmental price of the table sold to the final consumer has therefore "naturally" been set at a fair value of 20, by successive repercussions of the PACs paid by firms 1 and 2.

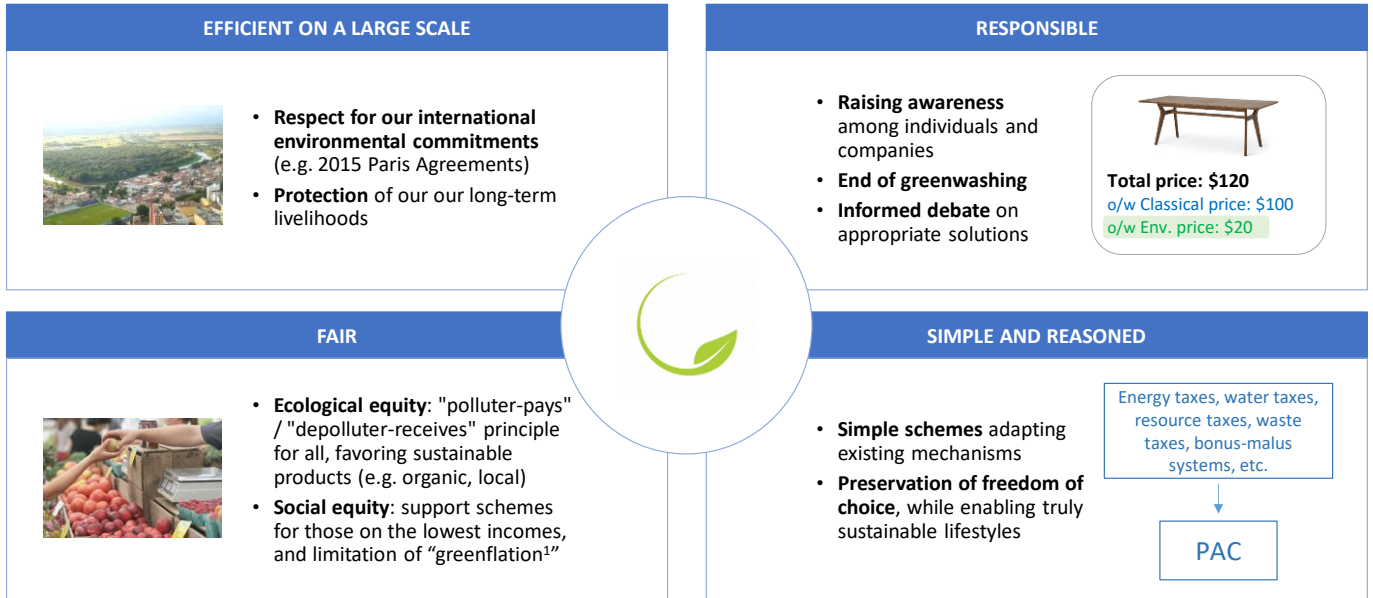
This system with a harmonized approach to preserving the environment, when properly calibrated, would be *fully efficient* from an ecological point of view, *fair* from an economic point of view, *responsible* from a sociological point of view and *simple* from a legal and fiscal point of view (**Figure 17**). It would have consequences in many areas (**Figure 18**). It would make it possible to respect the environmental commitments made by the international community, and would provide the public authorities with the financial means to implement a major ecological policy.

Ideally, the SHAPE system should be implemented at European or even global level in order to uniformly apply the polluter-pays principle, limit possible trade-offs between environmental tax systems and reduce fiscal measures at borders. Although it is unquestionably dependent on the political will of states concerned, the current challenges posed by environmental degradation could provide the necessary impetus for far-reaching tax and economic reform.

Such system with a harmonized approach to preserving the environment, by introducing a general framework for regulating the interactions between human societies and their habitat, would pave the way for truly sustainable ways of existence. If used properly, it would put a stop to the large-scale ecological disturbances introduced in recent decades, and would systematically prevent such a situation from recurring in the future. As such, it would represent an in-depth solution to the current ecological and climatic emergency.

Figure 17

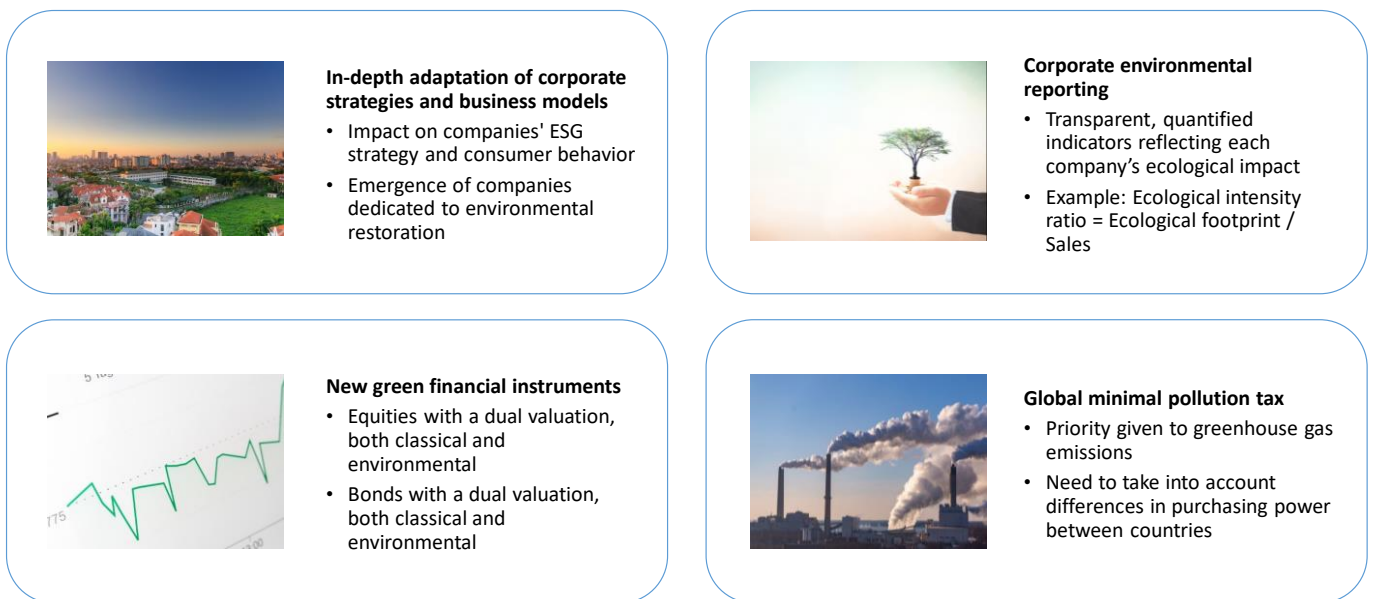
The SHAPE system would provide a response to the ecological and climate crisis, while facilitating existing debates



1. Inflation on raw materials and energy due ecosystem degradation
Source: C. DAO

Figure 18

This new economic, fiscal and accounting system would have consequences in many areas



Source: C. DAO

Abréviations

ACV (LCA)	Analyse du cycle de vie (en anglais « <i>Life-cycle assessment</i> »)
ADEME	Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie
AFITF	Agence de financement des infrastructures de transport de France
APCC	Association des Professionnels en Conseil Climat Énergie & Environnement
APE (EPA)	Aide publique environnementale (en anglais « <i>Environmental public aid</i> »)
APE-A (AEPA)	Aide publique environnementale d'action, abrégé en « APE d'action » (en anglais « <i>Action Environmental public aid</i> », abrégé en « <i>Action EPA</i> »)
APE-R (REPA)	Aide publique environnementale de redistribution, abrégé en « APE de redistribution » (en anglais « <i>Redistribution Environmental public aid</i> », abrégé en « <i>Redistribution EPA</i> »)
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BC (BS)	Bilan comptable (en anglais « <i>Balance sheet</i> »)
BCCE (BSCE)	Bilan comptable classique et environnemental (en anglais « <i>Balance sheet with classical and environmental entries</i> »)
BCE	Banque Centrale Européenne
BEGES	Bilan d'émissions de gaz à effet de serre
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
BPA	Bilan de pollution ajoutée
C. com.	Code de commerce
C. env.	Code de l'environnement
C. pén.	Code pénal
CAS	Compte d'affectation spéciale
CCE (ACE)	Comptabilité classique et environnementale (en anglais : « <i>Accounting with classical and environmental entries</i> »)
CE	Conseil d'État
CFC	Chlorofluorocarbures
CPA (PAC)	Compensation de la pollution ajoutée (en anglais « <i>Pollution-added compensation</i> »)
CPAF (BPAC; PACB)	Compensation de la pollution ajoutée aux frontières ou CPA aux frontières (en anglais « <i>Border pollution-added compensation</i> » ou « <i>Pollution-added compensation at the borders</i> »)

CPAFi (TPAC)	Compensation de la pollution ajoutée fiscale, abrégé en CPA fiscale (en anglais « <i>Tax pollution-added compensation</i> », abrégé en « <i>Tax PAC</i> »)
CPAMa (MPAC)	Compensation de la pollution ajoutée de marché, abrégé en CPA de marché (en anglais « <i>Market pollution-added compensation</i> », abrégé en « <i>Market PAC</i> »)
CGEDD	Conseil général de l'environnement et du développement durable
CGI	Code général des impôts
CIBS	Code des impositions sur les biens et services
CITE	Crédit d'impôt pour la transition énergétique
CITEPA	Centre interprofessionnel technique d'études de la pollution atmosphérique
CJCE	Cour de Justice des Communautés Européennes
CJUE	Cour de Justice de l'Union Européenne
CO₂	Dioxyde de carbone
CR (IS)	Compte de résultat (en anglais « <i>Income statement</i> »)
CRCE (ISCE)	Compte de résultat classique et environnemental (en anglais « <i>Income statement with classical and environmental entries</i> »)
CSPE	Contribution au service public de l'électricité
DAFN	Droit annuel de francisation et de navigation
DAP	Droit annuel de passeport
DG Env	Direction générale de l'environnement de la Commission européenne
ES	Établissement stable
ES-IS	Établissement stable au sens de l'IS
ES-CPA	Établissement stable au sens de la CPA
ES-TVA	Établissement stable au sens de la TVA
ETNC	État ou territoire non coopératif
FMI	Fonds monétaire international
FSC (SCF)	Fonds social pour le climat (en anglais « <i>Social Climate Fund</i> »)
GATT	Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (en anglais « <i>General agreement on tariffs and trade</i> »)
GES	Gaz à effet de serre
GIEC	Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat
HFC	Hydrofluorocarbures
ICPE	Installations classées pour la protection de l'environnement
IFER	Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux
IGF	Inspection générale des finances

IFA	Installation fixe d'affaires
IFA-IS	Installation fixe d'affaires au sens de l'IS
IFA-CPA	Installation fixe d'affaires au sens de la CPA
IIDD	Institut International du Développement Durable
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques
IPP	Instrument de politique publique
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISO (ISO)	Organisation internationale de normalisation (en anglais « <i>International Organization for Standardization</i> »)
ITP	Indice de taxation de la pollution
LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
LFI	Loi de finances initiale
LFR	Loi de finances rectificative
LPF	Livre des procédures fiscales
MACF (CBAM)	Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (en anglais « <i>Carbon Border Adjustment Mechanism</i> »)
MQP	Marché de quotas de pollution
MWh	Mégawattheure
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OFB	Office français de la biodiversité
OIG	Objectif d'intérêt général
OIGE	Objectif d'intérêt général environnemental
ONU	Organisation des Nations Unies
OPP	Objectif de politique publique
OPPE	Objectif de politique publique environnemental
PA	Pollution ajoutée
PACE	Mécanismes principaux du système SHAPE, à savoir la CPA, les PCE, la CCE et l'APE, en référence aux quatre lettres permettant de former ces acronymes
PDR	Polluant de référence
PC (CP)	Prix classique (en anglais : « <i>Classical price</i> »)
PCE (CEP)	Prix classique et environnemental (en anglais : « <i>Classical and environmental price</i> »)
PE (EP)	Prix environnemental (en anglais : « <i>Environmental price</i> »)
PIB	Produit intérieur brut
PLF	Projet de loi de finances

PNUE	Programme des Nations Unies pour l'Environnement
PRG (GWP)	Potentiel de réchauffement global (en anglais « <i>Global warming potential</i> »)
PPE	Programmation pluriannuelle de l'énergie
RCRCAI (CORSA)	Régime de compensation et de réduction de carbone pour l'aviation internationale (en anglais « <i>Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation</i> »)
REC	Réseau européen de la concurrence
REOM	Redevance d'enlèvement des ordures ménagères
REOMI	Redevance d'enlèvement des ordures ménagères incitative
REV	Réseau européen de l'environnement
RGE	Reconnu garant de l'environnement
RS	Redevance spéciale
RSM (MSR)	Réserve de stabilité du marché (en anglais « <i>Market Stability Reserve</i> »)
CDA ou CAD (SAF)	Carburant durable d'aviation ou Carburant d'aviation durable (en anglais « <i>Sustainable Air Fuels</i> »)
SEQE-UE (EU ETS)	Système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (en anglais « <i>European Union Emission Trading Scheme</i> »)
SNB	Stratégie nationale pour la biodiversité
SPS	Subvention sur la pollution soustraite
SRB	Stratégie régionale pour la biodiversité
SHAPE	Système harmonisé de préservation de l'environnement (en anglais « <i>System with a harmonized approach to preserving the environment</i> »)
TAEMUP	Taxe annuelle sur les engins maritimes à usage personnel
TCA (CAT)	Taxe sur le carbone ajouté (en anglais « <i>Carbon-added tax</i> »)
TCPA	Taxe communale sur la consommation finale d'électricité
TDFE	Taxe départementale sur la consommation finale d'électricité
TEOM	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
TEOMI	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères incitative
TFT (CFS)	Tableau des flux de trésorerie (en anglais « <i>Cash-flow statement</i> »)
TFTCE (CFSCE)	Tableau des flux de trésorerie classique et environnemental (en anglais « <i>Cash-flow statement with classical and environmental entries</i> »)
TFUE	Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne
TGAP	Taxe générale sur les activités polluantes
TIC	Taxe intérieure de consommation

TICC	TIC sur les houilles, lignites et cokes dite « taxe charbon »
TICGN	TIC sur le gaz naturel
TICFE	TIC sur la consommation finale d'électricité
TICPE	TIC sur les produits énergétiques
TIPP	TIC sur les produits pétroliers
TIRIB	Taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants
TIRUERT	Taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans le transport
TLCPA	Taxes locales sur la consommation finale d'électricité
TNSA	Taxe sur les nuisances sonores aériennes
TSC	Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outre-mer
TPA (PAT)	Taxe sur la pollution ajoutée (en anglais « <i>Pollution-added tax</i> »)
TVA (VAT)	Taxe sur la valeur ajoutée (en anglais « <i>Value-added tax</i> »)
TVS	Taxe sur les véhicules de sociétés
UE	Union Européenne
USD	United States dollar
VLE	Valeur limite d'émission

Introduction générale

1. **Enjeux écologiques contemporains.** L'impact de l'Homme sur son environnement, ainsi que ses conséquences les plus visibles, le réchauffement climatique, constituent un des défis actuels majeurs¹³. À ce titre, l'accord de Paris sur le climat de 2015 fixe un objectif d'augmentation de 2, voire 1,5° C d'ici la fin du siècle, en comparaison aux températures moyennes préindustrielles¹⁴. Le rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat de 2014¹⁵, ainsi que des modèles récents développés en 2021¹⁶, semblent cependant confirmer un fossé grandissant entre un tel objectif et la situation réelle, tablant en effet sur un réchauffement compris entre 2 et 7° C d'ici 2100. Face à une situation désormais marquée par une certaine urgence¹⁷, une action forte pour limiter les dégradations que subit l'environnement semble donc devenue nécessaire¹⁸.
2. **Présentation de la fiscalité environnementale.** Dans ce contexte, la fiscalité écologique, qui utilise l'outil fiscal à des fins de protection de l'environnement¹⁹, constitue un mécanisme souvent envisagé parmi les instruments de politique

¹³ « Communiqué de presse lors de la sortie du cinquième rapport des Perspectives mondiales de la diversité biologique - L'ONU lance un avertissement : l'humanité est à la croisée des chemins en ce qui a trait à la nature », *Secrétariat de la CDB (Convention sur la diversité biologique, Programme des Nations unies pour l'environnement)*, 15 septembre 2020. : « Les systèmes vivants de la Terre sont compromis dans leur ensemble, et plus l'humanité exploite la nature de manière non durable et mine sa contribution aux populations, plus nous mettons en péril notre propre bien-être, notre sécurité et notre prospérité [...] De nouvelles occasions de transmission de maladies dévastatrices aux humains et aux animaux émergent, comme le coronavirus de cette année, pendant que la nature se dégrade. Bien que le temps presse, la pandémie nous a également démontré que les changements transformateurs peuvent être effectués lorsque la situation l'exige [...] le besoin de restaurer les écosystèmes desquels dépend toute l'activité humaine et l'urgence de réduire les impacts négatifs de ces activités. ».

¹⁴ Accords de Paris sur le climat, 4 octobre 2016.

¹⁵ GIEC, *Changements climatiques 2014: Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II et III au cinquième Rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat*, Genève, Suisse, GIEC, 2014.

¹⁶ *Changement climatique : les résultats des nouvelles simulations françaises (projet CMIP6)*, CNRS/Météo France/CEA, 17 septembre 2019.

¹⁷ NATIONS UNIES, *Emissions Gap Report 2019*, Nairobi, Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE), 26 novembre 2019.

¹⁸ Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », UE, 11 décembre 2019, COM/2019/640.

¹⁹ Cet objectif de protection de l'environnement est posé dans les textes constitutionnels français, notamment au sein de l'article 2 de la Charte de l'environnement : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. » ; un tel objectif a été reconnu en tant qu'objectif d'intérêt général (v. note 212), puis en tant qu'objectif à valeur constitutionnelle par le Conseil Constitutionnel en 2020 (v. note 213.) ; V. également à ce sujet : P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2014, vol. 43, n° 2, § 1.

publique²⁰. Elle relève des mécanismes dits « pigouviens »²¹, qui consistent à intégrer au marché les externalités environnementales engendrées par les agents économiques par le biais d'un signal-prix. Cette idée d'une taxe / subvention « pigouvienne », introduite dès 1920 par l'économiste britannique Arthur Pigou²², a notamment inspiré le principe « pollueur-payeur » adopté par l'OCDE en 1972²³. La fiscalité environnementale invite ainsi les agents à prendre en compte l'impact écologique de leurs décisions : par exemple, elle peut taxer des actions polluantes, telles que les émissions de gaz à effet de serre, ou à l'inverse admettre des dépenses fiscales pour des actions jugées vertueuses, telles que l'utilisation des transports en commun. Cet instrument, bien utilisé, peut donc réorienter les comportements des individus et des entreprises en faveur de l'environnement²⁴, tout en fournissant à la puissance publique les moyens d'une politique écologique d'envergure²⁵.

3. **Importance du rôle de la fiscalité environnementale.** Face aux enjeux écologiques actuels, la fiscalité écologique semble être amenée à jouer un rôle crucial²⁶. En France, elle est considérée comme un levier d'action essentiel de l'État pour faire face aux enjeux environnementaux des prochaines années²⁷. Dans l'Union

²⁰ V. par exemple : M. CHIROLEU-ASSOULINE, « Le double dividende. Les approches théoriques. », *Revue française d'Economie*, 2001, vol. 16, n° 2, pp. 119-147. ; M. GLACHANT, *Les instruments de la politique environnementale*, Paris, Cerna, Centre d'économie industrielle, Mines ParisTech, 2004. ; M.G. FAURE, « Designing Incentives Regulation for the Environment », 27 octobre 2008. ; S.-L. HSU, « Nine Reasons to Adopt a Carbon Tax », 17 mai 2009. ; K. KOSONEN et G. NICODÈME, « The Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy », 1 juillet 2009. ; M.G. FAURE et S.E. WEISHAAR, « The Role of Environmental Taxation: Economics and the Law », 2012.

²¹ P. GONZALEZ, « L'approche économique du développement durable », *Centre de recherche en économie de l'environnement, de l'agroalimentaire, des transports et de l'énergie (CREATE)*, 2013.

²² A.C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, s.l., Palgrave Macmillan, 1920.

²³ Recommandation du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international, 26 mai 1972, C(72)128.

²⁴ V. notamment : *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative »*, Conseil d'Etat, Section du rapport et des études, 2021, pp. 3 et suivantes. ; *Fiscalité et politiques publiques : Peut-on vraiment orienter le comportement des entreprises par l'impôt ?*, Institut Messine, mars 2015 Synthèse introductive.

²⁵ *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions*, European Environment Agency, 2022.

²⁶ V. par exemple : OCDE, *Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action*, Taxing Energy Use, s.l., OCDE, 15 octobre 2019., Executive summary: « Well-designed systems of energy taxation encourage citizens and investors to favour clean over polluting energy sources. Fuel excise and carbon taxes are simple and cost-effective tools to limit climate change, but the politics of carbon pricing often prove to be challenging. Taxes on energy use also contribute to limiting health damage from local pollution, which is a pertinent policy concern in an urbanising world. »

²⁷ B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, Paris, Comité pour l'économie verte, 2018.

Européenne, elle est reconnue par le Pacte vert pour l'Europe²⁸ (« European Green Deal ») comme un instrument clé pour atteindre son objectif de neutralité carbone à 2050, bien qu'elle reste insuffisamment mise en place aujourd'hui dans les États membres²⁹. Au niveau international, l'OCDE constate un recours croissant des états aux taxes environnementales dans un objectif de redirection des comportements³⁰.

4. **Plan d'étude.** On présente un bref panorama de la fiscalité écologique en France et à l'international (- Section 1 -). On pose ensuite diverses définitions relatives aux instruments fiscaux environnementaux, qui seront utilisées tout au long des développements (- Section 2 -).

Section 1 – Un bref panorama de la fiscalité environnementale en France et à l'international

5. **Plan d'étude.** On commence par exposer un bref panorama de la fiscalité environnementale, en France et à l'international (- Sous-section 1 -). On se focalise ensuite sur le cas d'un instrument fiscal environnemental spécifique, qui a été proposé de manière grandissante au cours des dernières décennies : la taxe sur la pollution ajoutée (TPA) et sa déclinaison climatique appelée taxe sur le carbone ajouté (TCA) (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 – Le cas général

6. **Diversité des politiques fiscales environnementales au sein des États.** En France, la première taxe à caractère environnementale est introduite au début du vingtième siècle, au sein de la loi du 31 décembre 1900, qui permet à la ville de Paris d'instituer une taxe ayant vocation à financer l'enlèvement et l'élimination des ordures. Ce dispositif est ensuite étendu à l'ensemble des villes en France par la loi du 13 août 1926. La fiscalité environnementale se développe ensuite plus significativement à partir des années 1960, généralement sous forme de taxes visant à financer certaines politiques écologiques. Ainsi, en 1964, des redevances sur la pollution et le prélèvement de l'eau ont été créées, suivies en 1969 d'une taxe sur le défrichement. Cette préoccupation grandissante pour les sujets écologiques s'est confirmée en 1971 par la création d'un ministère chargé de l'environnement, puis en 1998 par la création d'une taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), l'assiette de cette

²⁸ Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », COM/2019/640, *op. cit.*

²⁹ *The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions, op. cit.*

³⁰ OCDE, *Fiscalité liée à l'environnement*, Paris, OCDE, 10 juin 2016, pp. 72-73.

dernière ayant ensuite été régulièrement élargie³¹. Aujourd'hui, la fiscalité écologique française se décline autour de cinq grandes thématiques en ce qui concerne les impositions à proprement parler : énergie³², transports³³, pollution³⁴, ressources³⁵ et artificialisation des sols³⁶. Elle est également complétée par une large variété de dépenses fiscales³⁷ et de subventions³⁸ environnementales.

Au niveau international, les systèmes fiscaux environnementaux développés par divers États tendent à suivre une structure similaire, partagée entre taxation de comportements polluants (énergie, pollution, transport, ressources naturelles) et octroi d'avantages financiers pour des comportements jugés vertueux. Cependant, chaque pays tend à avoir ses propres spécificités, selon que sa culture juridique est mieux adaptée à la mise en place de prélèvements fiscaux environnementaux (impositions, taxes, redevances) ou de rétributions fiscales écologiques (dépenses fiscales et subventions)³⁹. Cette diversité d'approches entre États est marquée même au sein d'unions politico-économiques telles que l'Union Européenne⁴⁰. En complément de la fiscalité environnementale, il est également à noter que des instruments de marchés de quotas d'émissions ont été mis en place au niveau transnational ou national dans plusieurs régions du monde. De tels instruments visent également à fixer un prix de la pollution, cependant en suivant une approche différente : ils fixent un plafond d'émissions, et laissent les entreprises s'échanger des quotas d'émissions sous cette contrainte, le prix de ces quotas résultant de la rencontre entre offre et demande. Ainsi, un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (SEQE-UE) a par exemple été mis en place au niveau de l'Union Européenne en 2003⁴¹. Hors de l'UE, d'autres

³¹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, Paris, janvier 2019., § 52-55.

³² Par exemple, l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (ex-TICPE).

³³ Par exemple, les taxes sur les véhicules de société (TVS).

³⁴ Par exemple, la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP).

³⁵ Par exemple, la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau.

³⁶ Par exemple, l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER).

³⁷ Par exemple, le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE).

³⁸ Par exemple, le bonus automobile.

³⁹ M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, Ius Comparatum, s.l., Intersentia, 2023., p. 81 et suivants.

⁴⁰ V. par exemple à ce sujet : T. STERNER et G. KÖHLIN, « Environmental Taxes in Europe », 3 janvier 2004.

⁴¹ Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, UE., modifiée depuis par diverses directives européennes au cours des phases de mise en œuvre du SEQE-UE, et transposée en droit français aux articles L. 229-5 et suivants du Code de l'environnement. V. § 99 et suivants pour plus de précisions sur cet instrument.

États ont également pu mettre en place ce type de mécanisme⁴². Ainsi, les instruments fiscaux écologiques et de marchés de quotas d'émission coexistent dans la poursuite d'un même objectif : internaliser au marché le coût des externalités environnementales engendrées par les agents économiques. La comparaison de leurs avantages et inconvénients respectifs, en tant qu'outils de politique publique écologique, a fait l'objet d'une littérature riche⁴³.

Pour autant, il semble que seules les politiques fiscales nationales ne puissent suffire à répondre aux enjeux écologiques actuels, notamment en raison d'un manque de coordination inter-étatique. À cet égard, une étude menée sur les systèmes fiscaux environnementaux développés au sein de divers pays émet un constat clair : « *Le résultat de la comparaison de plus de 30 politiques fiscales climatiques différentes est sans appel : les pays n'arrivent pas à atténuer le changement climatique de manière simultanée par leurs seules politiques fiscales nationales. En effet, le constat est celui de l'existence d'un manque de cohérence, de chevauchements et plus largement, d'un manque d'efficacité qui conduit souvent à l'accroissance de émissions de GES [...]* »⁴⁴. Par ailleurs, des mesures de taxation environnementale aux frontières semblent devoir rester nécessaires tant que subsistent des différences de prix du carbone ou de la pollution entre États⁴⁵, afin de limiter les risques de « fuites de carbone » ou « fuites de pollution »⁴⁶, c'est-à-dire une délocalisation des émissions polluantes dans des pays disposant de faibles standards fiscaux environnementaux⁴⁷. Par exemple, l'Union Européenne a mis en place en 2023 un mécanisme d'ajustement carbone

⁴² Par exemple : Chine, Corée du Sud, Inde, Japon, Mexique, Nouvelle-Zélande, Russie, Etats-Unis. V. M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 85-86.

⁴³ V. par exemple : R. STAVINS, « Carbon Taxes vs Cap and Trade: Theory and Practice », *Harvard Project on Climate Agreements*, novembre 2019. ; J. WOOD, « The Pros and Cons of Carbon Taxes and Cap-and-Trade Systems », 15 novembre 2018. ; L.H. GOULDER et A. SCHEIN, « Carbon Taxes vs. Cap and Trade: A Critical Review », Working Paper Series, août 2013. ; P. CRIQUI, B. FARACO et A. GRANDJEAN, « Chapitre 6. La taxe carbone, les instruments fiscaux et les nouvelles régulations », in *Les États et le carbone, Développement durable et innovation institutionnelle*, Paris cedex 14, Presses Universitaires de France, 2009, pp. 225-269. ; concernant les conséquences induites par les deux mécanismes : Y. CHEN *et al.*, « A clean innovation comparison between carbon tax and cap-and-trade system », *Energy Strategy Reviews*, mai 2020, vol. 29, p. 100483.

⁴⁴ M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 123.

⁴⁵ V. A. PIRLOT, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law: Fostering Environmental Protection*, Cheltenham, UK Northampton, MA, USA, Edward Elgar Publishing Ltd, 27 octobre 2017. ; A. PIRLOT, *Environmental cross-border taxation from an international (trade) law perspective : bringing coherence to the legal chaos*, UCL - Université Catholique de Louvain, 2016. ; A. PIRLOT, « Environmental vs. Traditional Border Tax Adjustments: Combating Global Environmental Challenges Through Tax Law », 9 février 2015.

⁴⁶ J. PAUWELYN, « Carbon Leakage Measures and Border Tax Adjustments Under WTO Law », 21 mars 2012.

⁴⁷ S. DE BRUYN, M. KOOPMAN et R. VERGEER, « Carbon Added Tax as an alternative climate policy instrument », *CE Delft*, juillet 2015., p. 16.

aux frontières (MACF)⁴⁸ devant entrer en fonctionnement à partir de 2026 : celui-ci vise à taxer l’empreinte carbone de certaines importations sur son territoire, afin de permettre une concurrence équitable entre entreprises domestiques et étrangères⁴⁹.

En conséquence, le besoin d’une coopération internationale se fait ressentir⁵⁰ concernant l’établissement d’un prix de la pollution, en particulier un prix du carbone, afin d’aborder les défis environnementaux mondiaux de manière pleinement appropriée.

7. **Nécessité d’une coordination renforcée au niveau international.** Plusieurs organismes internationaux ont mené des initiatives pour encourager les États à adapter leurs systèmes fiscaux environnementaux aux enjeux écologiques actuels. La Banque Mondiale a ainsi publié des lignes directrices sur la taxation du carbone en 2017⁵¹ : celles-ci s’adressent principalement aux décideurs politiques, et fournissent un guide opérationnel pour concevoir et mettre en place une taxe carbone (définition des objectifs poursuivis, fixation de l’assiette et du taux, utilisation des recettes fiscales générées, évaluation d’impact à posteriori). Le G20 a organisé un sommet intitulé « High Level Tax Symposium on Tax Policy and Climate Change » en 2021⁵² pour permettre aux ministres des Finances des pays du G20 d’échanger sur la manière dont les politiques fiscales peuvent soutenir une transition vers des modèles plus durables, confirmant un intérêt croissant de la communauté internationale pour ces sujets⁵³. Enfin, l’ONU a publié en 2021 un manuel à destination des pays en voie de développement⁵⁴, visant à les aider à mettre en place un système fiscal environnemental aligné sur les objectifs des accords de Paris⁵⁵. Ce rapport détaille l’intérêt des taxes carbonées (lutte contre le

⁴⁸ Règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 établissant un mécanisme d’ajustement carbone aux frontières, *OJ L*, 10 mai 2023.

⁴⁹ V. § 112 et suivants pour plus de précisions sur cet instrument.

⁵⁰ V. par exemple : A.P. DOURADO, A. PIRLOT et E. TRAVERSA, « Environmental Tax: International Tax Coordination & Global Environmental Challenges », *Intertax*, novembre 2021, vol. 49, n° 11., p. 866 et suiv., recommandant une harmonisation des politiques fiscales environnementales au niveau européen : « *At the regional level such as, for example, in the European Union, policies should be enacted to harmonize domestic tax systems in order to relieve national legislature from the pressure of cross-border environmental competition and national lobbies.* » et le début d’une coopération sur ces sujets à l’échelle internationale : « *At the international level, a first step could consist of the adoption of an agreement on the types of countermeasures that states would be allowed to introduce in an effort to limit the negative effects of becoming free riders by jurisdictions that do not abide by globally accepted environmental standards.* »

⁵¹ *Partnership for Market Readiness. Guide sur la taxation carbone: Un manuel pour les décideurs politiques*, Washington, DC, Banque Mondiale, 2017.

⁵² « G20 High Level Tax Symposium on Tax Policy and Climate Change », *G20 Italia 2021*, 10 juillet 2021.

⁵³ A.P. DOURADO, A. PIRLOT et E. TRAVERSA, « Editorial », *op. cit.*, p. 870.

⁵⁴ *Handbook on Carbon Taxation for developing countries*, New York, Nations Unies, 2021. V. à ce sujet : T. FALCAO, « Highlights of the United Nations Handbook on Carbon Taxation », 11 juillet 2021.

⁵⁵ Accords de Paris sur le climat, *op. cit.*

changement climatique, génération de ressources budgétaires, encouragement des acteurs à investir dans de nouvelles technologies) et fournit diverses recommandations pour permettre leur bonne implémentation (par exemple s'assurer de l'acceptabilité des taxes carbone par le public, assurer une prédictibilité du prix du carbone, prévoir des mesures redistributives et sauvegarder la compétitivité des entreprises nationales).

Au-delà des efforts menés au niveau national, diverses voix s'élèvent en faveur de la mise en place d'un prix du carbone à une échelle internationale, par exemple au sein de l'OCDE⁵⁶, de l'OMC⁵⁷ ou encore du FMI⁵⁸. Une telle initiative pourrait prendre place au sein d'un ensemble limité de pays souhaitant se doter d'une politique climatique ambitieuse, ou « club climatique »⁵⁹ : ce groupement d'États mettrait en place un prix du carbone harmonisé pour ses membres, ainsi que des mesures à ses frontières afin de taxer des importations de pays étrangers, incitant ainsi ces derniers à rejoindre un tel « club climatique ».

Pour aller plus loin, et supprimer le besoin de mesures aux frontières, certains auteurs préconisent la mise en place d'une taxe carbone à l'échelle mondiale, à un taux uniforme applicable à l'ensemble des États, afin d'accélérer significativement la lutte contre le changement climatique⁶⁰. En effet, l'instrument fiscal serait relativement simple à mettre en œuvre par rapport à d'autres instruments de valorisation de la pollution, et permettrait en conséquence une approche plus rapide au regard de la situation d'urgence posée par la crise écologique⁶¹. D'autres auteurs préfèrent une approche passant par la mise en place de marchés de quotas d'émissions⁶², sur l'exemple du SEQE-UE mis en place au sein de l'UE. Les marchés de quotas permettraient en effet une plus grande certitude sur les émissions de polluants effectivement émises par les agents économiques, et faciliteraient la redirection de flux financiers privés à des fins

⁵⁶ « OECD seeks global plan for carbon prices to avoid trade wars », *Financial Times*, 13 septembre 2021.

⁵⁷ « WTO launching global carbon price task force - Okonjo-Iweala », *Reuters*, 17 octobre 2023.

⁵⁸ I. W. H. PARRY, S. BLACK et J. ROAF, *Proposal for an International Carbon Price Floor Among Large Emitters*, Fond Monétaire International, 18 juin 2021.

⁵⁹ Cette notion a initialement été proposée par William Nordhaus, un économiste américain, en 2015 : W. NORDHAUS, « Climate Clubs: Overcoming Free-Riding in International Climate Policy », *American Economic Review*, avril 2015, vol. 105, n° 4, pp. 1339-1370. ; pour de plus amples développements sur cette notion, v. aussi : A.P. DOURADO, A. PIRLOT et E. TRAVERSA, « Editorial », *op. cit.*, p. 867 ; A. PIRLOT, « Climate Clubs: An International Tax Law Perspective », *Intertax*, février 2024, vol. 52, n° 2.

⁶⁰ V. par exemple : A. PIRLOT, « How and Why a Global Carbon Tax Could Revolutionize International Climate Change Law? », *Oxford University Centre for Business Taxation*, 19 octobre 2021.

⁶¹ R.S. AVI-YONAH et D.M. UHLMANN, « Combating Global Climate Change: Why a Carbon Tax is a Better Response to Global Warming than Cap and Trade », 29 janvier 2009.

⁶² V. par exemple T. TAWIAH, « Tax Strategies to Fight Global Warming: What Is the Answer? », *Tax Notes International*, juin 2023, vol. 110, n° 10, p. 1345 et 1346.

environnementales. Une coopération internationale serait également plus simple à mettre en place par rapport aux instruments fiscaux, qui relèvent de la souveraineté des États⁶³. Pour autant, les instruments de marché de quotas ne sont pas sans présenter d'inconvénients : par exemple, des déséquilibres entre offre et demande survenus sur le SEQE-UE ont engendré une volatilité marquée des prix à certaines occasions ⁶⁴, bridant significativement sa capacité à inciter les entreprises et ménages à modifier leurs comportements sur le long terme⁶⁵.

Sous-section 2 – Le cas de la taxe sur la pollution ajoutée (TPA) ou taxe sur le carbone ajouté (TCA)

8. **Introduction.** En réponse aux enjeux environnementaux actuels, les politiques publiques faisant usage de l'instrument fiscal - ou d'autres instruments de valorisation de la pollution tels que les marchés de quotas d'émissions - se sont majoritairement focalisées sur une action en amont de la chaîne de valeur, au niveau des producteurs⁶⁶. Au niveau de l'UE, on peut par exemple citer le SEQE-UE, qui s'applique à diverses installations dans les secteurs de l'énergie et de l'industrie. Au niveau français, on peut mentionner l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (ex-TICPE)⁶⁷, qui s'applique aux professionnels intervenant lors de la production, l'importation et / ou le stockage des produits pétroliers soumis à la taxe. Cependant, il semble que de telles mesures ne se reflètent pas nécessairement au niveau des consommateurs étant donné que le prix de la pollution, en particulier du carbone, n'est pas uniforme dans le monde. En effet, d'une part, la concurrence posée par des régions où le prix de la pollution est bas peut par exemple inciter une entreprise domestique à ne pas répercuter le prix de la pollution qu'elle aurait elle-même supportée au niveau des biens et services qu'elle met à disposition⁶⁸. D'autre part, l'accroissement du prix du carbone au sein de l'UE a pu entraîner ces dernières décennies un déplacement des formes de production intensives en matériaux et en énergie hors du territoire européen, généralement dans des États aux standards moins élevés, réduisant ainsi la part des émissions soumises à un prix du carbone⁶⁹.

⁶³ V. par exemple *Ibid.*, p. 1345 et 1346.

⁶⁴ F. VENMANS, « L'efficacité environnementale et économique du marché du carbone européen », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2011, vol. 2099-2100, n° 14-15, § 174.

⁶⁵ J.L. CACHEUX et E. LAURENT, « Le marché européen du carbone en quête de stabilité », *Regards croisés sur l'économie*, 2009, vol. 2, n° 6, p. 117.

⁶⁶ S. DE BRUYN, M. KOOPMAN et R. VERGEER, « Carbon Added Tax as an alternative climate policy instrument », *op. cit.*, p. 16.

⁶⁷ Articles L. 312-1 et suivants du CIBS. V. § 126 et suivants pour plus de précisions sur cet instrument.

⁶⁸ S. DE BRUYN, M. KOOPMAN et R. VERGEER, « Carbon Added Tax as an alternative climate policy instrument », *op. cit.*, p. 16.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 16.

Pour remédier à ces problématiques, une possibilité, jusque-là restée prospective, serait d'instaurer une taxation sur la « pollution ajoutée » par chaque entreprise aux différentes étapes de la chaîne de valeur. Il s'agirait alors de reprendre un principe similaire à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), inventée Maurice Lauré en 1953⁷⁰ et ayant rencontré un écho fort au niveau international : introduction en France en 1954⁷¹ puis au sein de l'Union Européenne en 1967⁷², avec une mise en place aujourd'hui dans la plupart des États du monde⁷³. Une taxe sur la pollution ajoutée s'appliquerait à l'ensemble du cycle de vie d'un bien ou service, et ciblerait donc à la fois les producteurs et les consommateurs. Elle inciterait les producteurs à développer des technologies et techniques respectueuses de l'environnement, et inviterait les consommateurs à se tourner vers les biens et services les plus vertueux d'un point de vue écologique. Elle permettrait également de maintenir une certaine équité entre entreprises domestiques et étrangères par le biais de mécanismes d'ajustement aux frontières adaptés⁷⁴.

9. **Premières propositions de taxe sur la pollution ajoutée (TPA) dans les années 1990.** L'idée d'une « taxe sur la pollution ajoutée » acquittée par chaque entreprise aux différentes étapes de la chaîne de valeur, se répercutant *in fine* sur le consommateur final, a été proposée notamment à partir des années 1990.

Sur le plan académique, une proposition par exemple faite par un juriste américain⁷⁵ pose une TPA s'appliquant aux émissions de CO₂ et de CFC : celui-ci y décrit des règles préliminaires permettant d'en déterminer l'assiette et les taux, prévoit des mesures fiscales aux frontières (taxation à l'import et subvention à l'export) permettant à un État de mettre en place une TPA de manière unilatérale, et esquisse les contours de l'impact écologique et économique qu'une telle TPA aurait pour différents acteurs. Une autre proposition faite quelques années plus tard par un économiste espagnol⁷⁶ décrit un mécanisme similaire de TPA, également accompagné de mesures fiscales aux frontières afin de pouvoir se

⁷⁰ M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, s.l., Librairie du Recueil Sirey, 1953.

⁷¹ Loi n°54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale, 54-404, 10 avril 1954., notamment article 1^{er} : « La taxe à la production visée aux articles 256 et 277 du code général des impôts est supprimée. Il est institué une taxe sur la valeur ajoutée perçue sur les affaires qui étaient soumises à la taxe visée aux articles 256-1° et 277-1° du code général des impôts ».

⁷² Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

⁷³ 174 états et territoires au 1^{er} octobre 2022, v. OECD, *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, Consumption Tax Trends, s.l., OECD, 30 novembre 2022.

⁷⁴ S. DE BRUYN, M. KOOPMAN et R. VERGEER, « Carbon Added Tax as an alternative climate policy instrument », *op. cit.*, p. 17.

⁷⁵ P. JAIN, « Proposal: A Pollution Added Tax to Slow Ozone Depletion and Global Warming », *Stanford Journal of International Law*, 1990 1989, vol. 26, p. 549.

⁷⁶ C. SAN JUAN MESONADA, « Effective Environmental Protection », in *Environmental Economics in the U.E.*, Madrid : Getafe, University Carlos III of Madrid; Mundi-Prensa, 1997, pp. 585-603.

dispenser d'accords internationaux sur le sujet si nécessaire. L'auteur en souligne les bénéfices environnementaux (par exemple, réorientation des processus de décision de producteurs, incitation au développement de technologies moins polluantes, évitement du phénomène de « fuites de pollution » hors de l'État ayant mis en place la TPA) et économiques (par exemple création d'emplois grâce (i) au développement de secteurs et de technologies tournés vers la préservation de l'environnement et (ii) au remplacement de taxes sur le travail par des taxes sur la pollution).

Sur le plan politique, le principe d'une TPA, ou tout au moins d'une taxe sur l'impact environnemental des biens et des services, a commencé à être repris par certains acteurs – de manière toutefois très émergente. Au Royaume-Uni, l'idée a ainsi pu recevoir le soutien du Parti Libéral-démocrate à des fins de protection de l'environnement⁷⁷. En France, le ministre de l'Environnement de l'époque, Michel Barnier, a proposé une Taxe à la Valeur Écologique (TVA) consistant à taxer de manière différenciée les biens et services en fonction de leur impact environnemental⁷⁸, potentiellement en verdissant la TVA au niveau européen⁷⁹.

10. **Reprise régulière de l'idée de taxe sur la pollution ajoutée (TPA) ou de taxe sur le carbone ajouté (TCA) depuis les années 2000 et 2010.** C'est à partir des années 2000 et 2010 que de telles idées sont reprises de manière plus régulière, au regard de la prise de conscience croissante des enjeux posés par le réchauffement climatique. L'instauration d'une taxation environnementale à chaque étape de la chaîne de production prend alors diverses formes selon les auteurs et les institutions.

Premièrement, un « verdissement » de la TVA est souvent évoqué. La proposition consiste à moduler les taux de TVA en fonction de l'impact écologique des biens et services, typiquement en offrant des taux réduits pour les produits réputés les plus vertueux⁸⁰. Au sein du débat public, ce concept a fait l'objet d'une résonance marquée au sein de l'Union Européenne⁸¹ et de la France, sous divers

⁷⁷ V. notamment M. CASSEL-PICCOT, « Rebuilding a Liberal Britain under John Major's Premiership, the Liberal Democrat Party from 1990 to 1997 », *Observatoire de la société britannique*, mars 2009, n° 7, pp. 335-350., § 20 et D. WILKINSON, *Greening the Treaty: Strengthening environmental policy in the Treaty of Rome*, London, Institute for European Environmental Policy, octobre 1990., section 5.3 (i).

⁷⁸ M. BARNIER, *Le défi écologique: Chacun pour tous*, Paris, Hachette, 1 mars 1994.

⁷⁹ M. BARNIER, « Interview de M. Michel Barnier, ministre de l'agriculture et de la pêche, sur la nécessaire adaptation de la politique commune de la pêche pour faire face aux difficultés des marins pêcheurs, et sur la question de l'instauration d'une taxe carbone ou une taxe à valeur écologique (TVE) », 5 juin 2008.

⁸⁰ Par exemple, les produits écoconçus et/ou participant de l'économie circulaire.

⁸¹ V. par exemple : E. TRAVERSA et B. TIMMERMANS, « Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives », *Intertax*, novembre 2021, vol. 49, n° 11. ; Décision d'exécution (UE) 2021/2258 de la Commission du 14 décembre 2021 relative à la demande d'enregistrement de l'initiative citoyenne européenne intitulée «TVA verte – Une TVA

noms : « Green VAT / TVA verte⁸² », « TVA environnementale »⁸³ ou encore « TVA circulaire⁸⁴ ». D'un point de vue juridique, ce « verdissement » de la TVA a été envisagé de longue date par l'Union Européenne⁸⁵, et a notamment trouvé une première consécration dans une directive de 2022⁸⁶ ouvrant la possibilité aux États membres d'appliquer des taux réduits de TVA pour certains biens ou services considérés comme vertueux d'un point de vue écologique. Cette mise à jour de la directive TVA s'inscrit ainsi en ligne avec les objectifs poursuivis par la Commission Européenne dans le cadre du « Pacte vert pour l'Europe »⁸⁷.

Deuxièmement, une taxe sur le carbone ajouté (TCA) a été proposée ou évoquée par de nombreux auteurs dans divers pays (par exemple Etats-Unis⁸⁸,

verte de l'UE pour stimuler l'offre de produits et de services durables et respectueux de l'environnement» (« Green VAT – An EU Green VAT to stimulate sustainable and eco-friendly products and services ») en application du règlement (UE) 2019/788 du Parlement européen et du Conseil, *OJ L*, 14 décembre 2021.

⁸² V. par exemple : « Une « TVA verte » à taux réduit réclamée par une soixantaine de dirigeants d'entreprise », *Le Monde.fr*, 9 octobre 2022. ;

⁸³ V. par exemple : « La TVA environnementale va permettre d'aligner choix de consommation et convictions écologiques », *Le Monde.fr*, 12 avril 2022.

⁸⁴ V. par exemple : E. LEDOUX et E. JACQUILLAT, *Proposition pour la mise en place d'une TVA circulaire*, septembre 2023. ; « Pour une TVA réduite sur les produits et services de première utilité écoconçus », *Le Monde.fr*, 22 janvier 2020.

⁸⁵ On en retrouve ainsi diverses évocations ces dernières décennies, v. par exemple : Résolution sur le Livre blanc de la Commission « Une politique de l'énergie pour l'Union européenne » (COM(95) 0682 - C4-0018/96), 1996. : « *Le Parlement européen [...] invite la Commission [...] à examiner les possibilités d'instaurer une TVA verte* ». ; L'avenir de la TVA - Résolution du Parlement européen du 13 octobre 2011 sur l'avenir de la TVA (2011/2082(INI)). : « *Le Parlement européen [...] préconise l'élaboration d'une stratégie de " TVA verte " fondée sur des taux réduits pour les produits et services économes en énergie et respectueux de l'environnement afin de contrer la concurrence déloyale due aux externalités qui ne sont pas incluses dans le prix d'un bien ou d'un service* ».

⁸⁶ V. Directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, *OJ L.*, cons. 4 : « *Les États membres devraient avoir la possibilité de contribuer à une économie verte et neutre pour le climat en appliquant des taux réduits aux livraisons ou prestations de biens ou services respectueux de l'environnement, tout en préparant la suppression progressive du traitement préférentiel existant pour les livraisons ou prestations de biens ou services préjudiciables à l'environnement.* » ; V. à ce sujet : F. PEZET, « Taxe sur la valeur ajoutée - La force de piloter : rationalisation du taux réduit ou extension de la politique fiscale ? . - À propos de Cons. UE, dir. n° 2022/542, 5 avr. 2022 », *Droit fiscal*, mai 2022, n° 20., § 31 et suivants.

⁸⁷ Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », COM/2019/640, *op. cit.*

⁸⁸ V. par exemple : D. WHEELER, « Confronting the American Divide on Carbon Emissions Regulation », 3 décembre 2010.

Canada⁸⁹, France⁹⁰, Pays-Bas⁹¹). Le principe serait identique à la TPA, en se restreignant aux émissions de gaz à effet de serre engendrées par les biens ou services concernés, afin de répondre à la crise climatique actuelle. Certains auteurs affichent un certain scepticisme quant à la faisabilité d'une telle taxe : ils pointent par exemple les obligations déclaratives lourdes qui pourraient en découler pour les entreprises ou encore l'impossibilité de déterminer le contenu carbone d'un bien ou service pour imposer des mesures fiscales aux frontières adéquates⁹². Cependant, étant donné l'évolution rapide des connaissances et standards concernant la mesure et la déclaration de l'empreinte carbone des entreprises au regard des enjeux climatiques actuels, il peut être argué que de tels obstacles pourront être prochainement levés⁹³.

Troisièmement, d'autres mécanismes analogues ont pu être suggérés, dont on présente ici deux exemples. Premièrement, une taxe sur le dommage et la valeur ajoutée (« *Damage and value-added tax* » ou DaVAT en anglais) a été proposée en 2018⁹⁴ attirant l'attention de la Commission Européenne⁹⁵. Sur le principe, la DaVAT serait composée d'une TVA uniforme à taux faible (« *Uniform tax* » ou UVAT en anglais), complétée d'une taxe sur le dommage global (« *Global damage tax* » ou GDT en anglais) et d'une taxe sur le dommage spécifique (« *Specific damage tax* » ou SDT en anglais)⁹⁶. La GDT, qui constitue la pierre angulaire de la DaVAT,

⁸⁹ T.J. COURCHENE et J.R. ALLAN, « Climate change : The case for a carbon tariff/tax », *Policy Options*, 2008, vol. 29, n° 3, pp. 59-64.

⁹⁰ V. par exemple : E. LAURENT et J.L. CACHEUX, « Taxe carbone : TCA contre CO₂ », *Lettre de l'OFCE*, 2009, n° 311, p. 1. ; E. LAURENT et J.L. CACHEUX, « Policy options for carbon taxation in the EU », 2010. ; J. MISTRAL, *Le climat va-t-il changer le capitalisme? : la grande mutation du XXI^e siècle*, s.l., Editions Eyrolles, 2015., p. 107 ; P.-N. GIRAUD, « Chapitre VI. Préconisations », in *L'Homme inutile*, Hors collection, Paris, Odile Jacob, 2015, pp. 261-329., § 45 ; S.-P. SENGAYRAC, « Le nécessaire retour en grâce de l'impôt pour faire face à l'urgence écologique et lutter contre les inégalités », *Fondation Jean-Jaurès*, mai 2023. ; M. WOLF et S.-P. SENGAYRAC, « Pour une relance de la fiscalité carbone », *Les Echos*, 13 juillet 2023. ; F. ECALLE, « Pour une "taxe sur le carbone ajouté" », *Le Nouvel Economiste*, novembre 2023.

⁹¹ V. par exemple : S. DE BRUYN, M. KOOPMAN et R. VERGEER, « Carbon Added Tax as an alternative climate policy instrument », *op. cit.*

⁹² V. par exemple : C. MCLURE, « The Carbon-Added Tax: An Idea Whose Time Should Never Come », *Carbon & Climate Law Review*, 2010, vol. 4, n° 3, pp. 250-259. ; C. MCLURE, « The carbon-added tax: A CAT that won't hunt », *Policy Options*, 2010.

⁹³ T.J. COURCHENE, J.R.A.O. published on P.O. FEBRUARY 1 et 2011, « Missing the bigger picture: A response to McLure's view of the carbon-added tax », *Policy Options*, s.d.

⁹⁴ B. TIMMERMANS et W.M.J. ACHTEN, « From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility », *The International Journal of Life Cycle Assessment*, janvier 2018.

⁹⁵ COMMISSION EUROPÉENNE - DG ENVIRONNEMENT, « Rethinking value-added tax (VAT) to focus on environmental damage and sustainability », *Science for Environment Policy*, s.d.

⁹⁶ Au regard de la présente étude, les GDT et la SDT collectées semblent se rapprocher du concept de prix environnemental d'un bien ou service. Afin d'encore plus renforcer la faisabilité d'un tel système, le mécanisme de CPA-PCE présenté se propose d'aboutir à un tel prix environnemental en se passant d'ACV, ou plutôt en « répartissant » la

serait calculée au moyen d'une analyse du cycle de vie des produits (ACV) auxquels elle s'applique et prendrait place au niveau de l'UE. La SDT serait optionnelle, et consisterait en une taxation additionnelle mise en place par un État pour refléter des problématiques écologiques ou sociales spécifiques à celui-ci. Deuxièmement, des mécanismes consistant à taxer la pollution à la source ont également pu être envisagés. Par exemple, une Taxe sur les Dommages Climatiques (« *Climate Damages Tax* » ou CDT en anglais) a été proposée par divers ONG et think tanks⁹⁷ : celle-ci s'appliquerait aux extractions d'énergies fossiles en taxant chaque tonne de charbon, gaz ou pétrole produit, afin de financer soit la lutte contre le réchauffement climatique (mesures curatives), soit la transition écologique (mesures préventives).

Section 2 - Les principales définitions

11. **Plan d'étude.** On détaille ici les principales définitions qui seront utilisées tout au long de la présente étude. On examine d'abord la possibilité de poser une notion juridique prospective de « simili-fiscalité » plus large que la seule fiscalité, qui étendrait cette dernière à des instruments adjacents produisant des effets similaires, tels que les subventions publiques et les marchés de quotas (- Sous-section 1 -). On définit ensuite la notion d'« efficacité environnementale » d'un instrument simili-fiscal, qui va permettre de caractériser le périmètre recouvert par la simili-fiscalité environnementale (- Sous-section 2 -)

Sous-section 1 - Le prolongement de la notion d'instrument fiscal

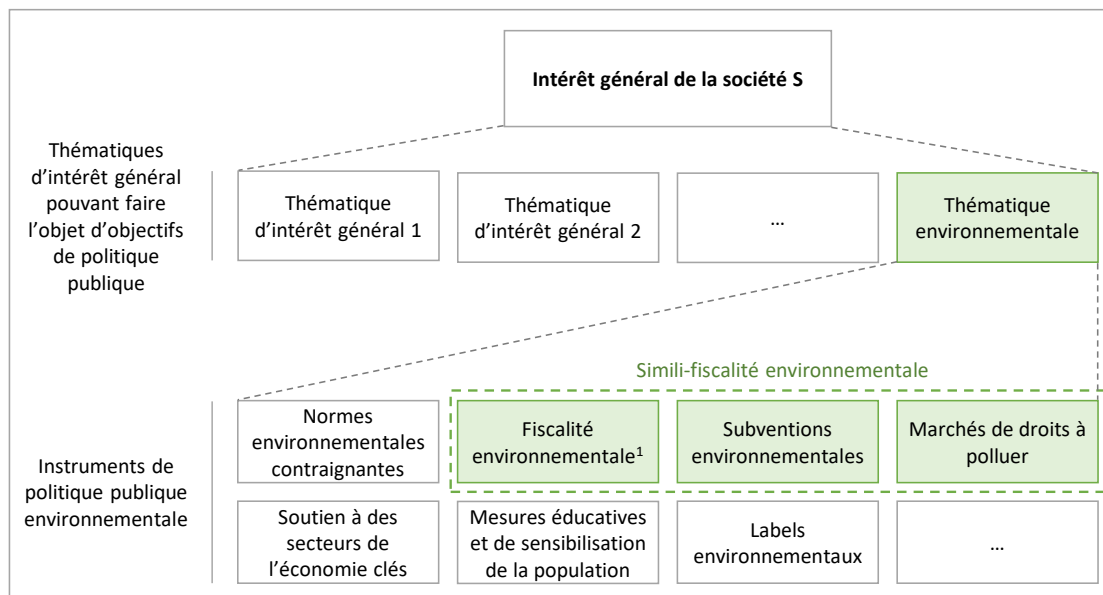
12. **Introduction.** Si la fiscalité environnementale constitue un instrument majeur de politique publique environnementale, elle présente pour autant, d'un point de vue conceptuel, des similitudes fortes avec d'autres dispositifs, tels que les subventions environnementales ou les marchés de droits à polluer. Au-delà du seul domaine environnemental, peut-on y voir les indices d'une notion juridique plus large, qui engloberait la fiscalité mais également d'autres instruments adjacents, et que l'on pourrait nommer *simili-fiscalité* (**Figure 19**) ?

charge de travail engendrée par une ACV entre les différents agents économiques intervenant sur la chaîne de valeur du bien ou service.

⁹⁷ V. notamment : *The Climate Damages Tax : A guide to what it is and how it works*, United States, Greenpace, Christian Aid, Heinrich Böll Stiftung, Stamp Out Poverty, Practical Action, ActionAid, Climate Action Network, avril 2024.

Figure 19

La notion de « simili-fiscalité environnementale » regrouperait la fiscalité et les subventions environnementales, ainsi que les marchés de droits à polluer



1. Plus précisément : fiscalité environnementale, ainsi que redevances pour services rendus disposant d'efficacité environnementale
Source : C. DAO

13. **Plan d'étude.** La fiscalité présente des similitudes avec divers instruments de politique publique, indiquant l'opportunité de poser une notion plus large de *simili-fiscalité* (- Paragraphe 1 -), dont on propose une définition juridique afin d'en poser les contours précis (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La nécessité d'un concept plus large que la seule fiscalité

14. **Introduction.** La fiscalité constitue un instrument de politique publique produisant divers effets budgétaires et incitatifs. Par-là, elle se rapproche, sans se confondre, avec d'autres instruments de politiques publiques.
15. **Effets produits par la fiscalité.** Les effets produits par la fiscalité pour la puissance publique et les agents assujettis peuvent être rassemblés selon deux grandes dimensions.

D'une part, la fiscalité produit des effets budgétaires⁹⁸ : en effet, elle constitue une source essentielle de revenus pour l'État et les collectivités, afin de

⁹⁸ De manière rigoureuse, la dimension budgétaire qu'on prête à traditionnellement à la fiscalité correspond à des *effets budgétairement indirects* (v. § 812 et suivants, 824 et

financer leurs activités d'intérêt général. En France ce principe a valeur constitutionnelle⁹⁹, et à titre d'exemple, les recettes fiscales (impôts sur la consommation, prélèvements sur les revenus et les bénéfices, impôts sur la propriété et le capital) ont représenté en 2020 plus de 95% des recettes totales¹⁰⁰ de l'État¹⁰¹.

D'autre part, la fiscalité produit des effets incitatifs ou répressifs/obligatoires¹⁰² : en effet, elle représente pour l'État un moyen d'orienter le comportement des agents dans un sens souhaité¹⁰³, en imposant fortement les activités à défavoriser voire réprimer et/ou en imposant plus faiblement, voire en récompensant par le biais de dépenses fiscales, les activités à favoriser¹⁰⁴.

16. **Similitudes entre la fiscalité et certains instruments de politique publique.** En conséquence, la fiscalité présente une certaine proximité avec d'autres instruments de politique publique. En effet, en France comme à l'étranger, la fiscalité s'accompagne d'autres instruments de politique publique qui viennent exercer des fonctions similaires d'un point de vue budgétaire et/ou incitatif.

On peut citer par exemple les redevances pour services rendus, les subventions accordées par l'État, les achats et ventes sur des marchés de quotas initialement émis par l'État¹⁰⁵, les sanctions fiscales financières à caractère répressif

suivants, et 851), qu'on choisit d'appeler par simplicité *effets budgétaires* (v. § 851 pour plus de détails sur le raisonnement conduisant à une telle simplification ; ce raisonnement est mené pour la fiscalité environnementale mais également applicable pour la fiscalité).

⁹⁹ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, 1789, art. 13.

¹⁰⁰ Recettes totales nettes avant prélèvements.

¹⁰¹ Loi n° 2019-1147 du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat, art. 96.

¹⁰² De manière rigoureuse, la dimension incitative (*respectivement* répressive/obligatoire) qu'on prête à traditionnellement à la fiscalité correspond à des *effets incitatifs directs* (*respectivement répressifs/obligatoires directs*) (v. § 812 et suivants, 824 et suivants, et 851), qu'on choisit d'appeler par simplicité *effets incitatifs* (*respectivement répressifs/obligatoires*) (v. § 851 pour plus de détails sur le raisonnement conduisant à une telle simplification ; ce raisonnement est mené pour la fiscalité environnementale mais également applicable pour la fiscalité en général).

¹⁰³ *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit.*, pp. 3 et suivantes.

¹⁰⁴ *Fiscalité et politiques publiques : Peut-on vraiment orienter le comportement des entreprises par l'impôt ?*, *op. cit.* Synthèse introductive.

¹⁰⁵ *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit.*, pp. 3 et suivantes.

ou non répressif¹⁰⁶, voire les sanctions pénales financières prévues en cas d'enfreinte de certaines règles de droit¹⁰⁷.

En effet, ces instruments présentent le point commun d'établir des prélèvements ou des rétributions au niveau des ressources financières des agents, afin de financer l'action publique et/ou réguler leurs comportements. Ils produisent par conséquent aussi des effets budgétaires et incitatifs (voire répressifs/obligatoires).

Cet usage complémentaire de différents instruments apparaît en particulier dans le domaine environnemental, où en France par exemple, la fiscalité environnementale de droit national coexiste au niveau européen avec le Système d'échange de quotas d'émission de l'Union Européenne (SEQE-UE)¹⁰⁸.

17. **Différences entre la fiscalité et ces instruments de politique publique.** Pour autant, des disparités existent entre la fiscalité et ces instruments de politique publique, notamment du point de vue du droit interne.

Les redevances pour services rendus ne constituent pas des instruments fiscaux. En effet, elles se distinguent des impôts et taxes fiscales par un principe d'équivalence financière entre montant de la redevance et coût réel du service rendu¹⁰⁹.

Les subventions ne constituent pas une catégorie juridique prédéfinie et recouvrent un vaste champ de pratiques avec des régimes épars¹¹⁰. Les subventions

¹⁰⁶ En droit français, deux types de sanctions fiscales peuvent être distinguées. D'une part les *sanctions fiscales ayant le caractère d'une indemnisation*, c'est-à-dire visant la seule réparation d'un préjudice pécuniaire (par exemple intérêts de retard). D'autre part les *sanctions fiscales ayant le caractère d'une punition*, c'est-à-dire visant empêcher la réitération des agissements qu'elles visent (par exemple forte majoration de taxe en cas de défaut ou retard de paiement).

V. notamment CE, Avis, 31 mar. 1995, n° 164008, *Ministre du Budget c/ SARL Auto-Industrie Méric*, Publié au recueil Lebon, RJF 5/95, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326 ; CE, Avis, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond*, Leb. p. 116, RJF 5/96, n° 607, chron. S. Austray, p. 31 ; BDCF 3/96, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63. Pour un commentaire sur ces notions v. D. GUTMANN, « Sanctions fiscales et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, vol. 33, n° 4, pp. 41-53.

¹⁰⁷ V. par exemple Code de l'environnement, art. L. 415-3. : les délits d'atteinte à la biodiversité sont punis d'une sanction pénale d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende.

¹⁰⁸ Pour plus de détails sur cet instrument de marché, v. § 99 et suivants.

¹⁰⁹ V. notamment : Cons. Const., décision n°76-92 L du 6 octobre 1976. ; CE, 21 nov. 1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, Rec. CE, p. 572 ; D. 1959, p. 475, concl. J. Chardeau. : « [...] les charges d'un service public déterminé soient financées par ses usagers au moyen d'une redevance qui trouve sa contrepartie directe et proportionnelle dans les prestations fournies par ce service ».

¹¹⁰ J.-F. BOUDET, « Subvention », in *Dictionnaire d'administration publique*, Droit et action publique, FONTAINE, Presses universitaires de Grenoble, 2014, pp. 486-487.

à certains organismes de droit privé, en particulier les associations, ont cependant fait l'objet d'une définition législative en 2014¹¹¹.

Les marchés de quotas d'émissions trouvent leur application dans la participation de la France au système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE), qui est un marché d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre¹¹² prenant place au sein de l'UE mis en place par la directive 2003/87/CE¹¹³. Celui-ci fait l'objet d'une transposition dans le droit français aux articles L. 229-5 et suivants du Code de l'environnement¹¹⁴

Les sanctions pénales financières prévues par le droit de l'environnement, ainsi que les sanctions fiscales financières ayant le caractère d'une punition¹¹⁵, se rattachent à l'article 8 de la DDHC¹¹⁶ et se voient appliquer les principes constitutionnels de la loi pénale¹¹⁷, censés être plus contraignants pour le législateur et l'administration et en conséquence plus protecteurs des individus¹¹⁸.

¹¹¹ « Constituent des subventions, au sens de la présente loi, les contributions facultatives de toute nature, valorisées dans l'acte d'attribution, décidées par les autorités administratives et les organismes chargés de la gestion d'un service public industriel et commercial, justifiées par un intérêt général et destinées à la réalisation d'une action ou d'un projet d'investissement, à la contribution au développement d'activités ou au financement global de l'activité de l'organisme de droit privé bénéficiaire. Ces actions, projets ou activités sont initiés, définis et mis en œuvre par les organismes de droit privé bénéficiaires. », Loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, art. 59.

¹¹² Pour plus de détails v. § 99 et suivants.

¹¹³ Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, *op. cit.*

¹¹⁴ V. en particulier Code de l'environnement, *op. cit.*, art. L. 229-7 : « I.- La quantité de gaz à effet de serre émise au cours d'une année civile est calculée ou mesurée et exprimée en tonnes d'équivalent dioxyde de carbone.

II.-A l'issue de chaque année civile, l'exploitant restitue à l'autorité administrative, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 229-10, un nombre d'unités égal au total des émissions de gaz à effet de serre durant cette année civile de ses installations ou résultant de ses activités aériennes, telles qu'elles ont été déclarées, vérifiées et validées conformément au III du présent article. [...] »

¹¹⁵ V. à ce sujet : Cons. Const., décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, Journal officiel du 30 décembre 1984, p. 4167 ; Cons. Const., décision n°2010-84 QPC du 13 janvier 2011, *SNC Eiffage Construction Val de Seine*, Journal officiel du 14 janvier 2011, page 812, texte n° 122 ; Cons. Const., décision n°2013-371 QPC du 07 mars 2014, *SAS Labeyrie*, JORF du 9 mars 2014 page 5035.

¹¹⁶ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 8. « La Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée. »

¹¹⁷ Ces principes incluent « le principe de légalité des délits et des peines, le principe de clarté de la loi pénale, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale, le principe de proportionnalité des délits et des peines, le principe de présomption d'innocence etc. [qui] fondent, sous forme de garanties procédurales accordées aux accusés, autant la compétence du législateur pour définir les politiques pénales, que la soumission du juge pénal au strict respect de la loi, en vue d'assurer une égale application des peines pénales. », v. P. RRAPL, « Mieux vaut être une multinationale qu'un étranger. Observations sur la notion de « sanction ayant le caractère d'une punition » dans le cadre de la Question prioritaire de constitutionnalité », *La Revue des droits de l'homme. Revue du Centre de recherches et d'études sur les droits fondamentaux*, juin 2021, n° 20.

¹¹⁸ *Ibid.*

18. **Nécessité d'une notion plus large que la seule fiscalité.** Cette palette d'instruments similaires et complémentaires à la fiscalité semble indiquer la nécessité de poser une notion plus large que la seule fiscalité, que l'on pourrait nommer *simili-fiscalité*. L'intérêt d'une telle notion serait de ne pas limiter le cadre d'analyse de cette étude aux instruments purement fiscaux, afin de réellement mener une réflexion d'ensemble sur la fiscalité environnementale et les instruments qui peuvent y être assimilés. Faut-il pour autant y inclure l'ensemble des instruments cités plus tôt ? On rappelle tout d'abord certaines définitions faisant autorité en matière fiscale.

La notion d'impôt a fait par exemple l'objet d'une définition régulièrement reprise, donnée par le publiciste Gaston Jèze : « *L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques.* »¹¹⁹.

La notion large de prélèvement obligatoire a fait l'objet d'une définition au niveau international par l'OCDE à des fins de comparaisons entre pays. Il s'agit ainsi « de versements effectifs opérés par tous les agents au secteur des administrations publiques, sous réserve, d'une part, que ceux-ci résultent non d'une décision de l'agent qui les acquitte mais d'un processus collectif de décision concernant les modalités et le montant des débours à effectuer, et, d'autre part, qu'ils ne comportent pas de contrepartie directe »¹²⁰. En pratique, cette notion de prélèvement obligatoire recouvre en France les prélèvements fiscaux (impositions de toutes natures dont impôts et taxes fiscales) et certains prélèvements non-fiscaux (les cotisations sociales obligatoires)¹²¹.

19. **Problématique.** Est-il possible de poser un concept juridique de *simili-fiscalité* élargissant la fiscalité au-delà de son sens traditionnel pour considérer l'ensemble des prélèvements et rétributions de nature financière que l'État effectue afin de réguler les comportements des agents et/ou financer des mesures de politiques publiques ? Quels contours exacts donner dans ce cas à une telle notion juridique ? À titre de réflexions préliminaires sur de tels contours, il paraît souhaitable de prolonger tout au moins deux caractéristiques intrinsèques de la fiscalité.

Premièrement, le prélèvement de l'impôt ne procède pas d'une décision individuelle mais d'un consentement collectif à l'impôt. En droit français par exemple, le consentement à l'impôt est collectif et non pas individuel¹²², justifiant sa perception par voie d'autorité.

Deuxièmement, le prélèvement de l'impôt ne procède pas de l'enfreinte d'une règle de droit. L'imposition fiscale, à la différence par exemple des sanctions

¹¹⁹ G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1936, p. 38.

¹²⁰ *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, Conseil des prélèvements obligatoires, 2009, n. 77.

¹²¹ A. SLIM, *L'Économie*, s.l., Editions Le Cavalier Bleu, 2006, pp. 69 et suivantes.

¹²² Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 14.

financières pénales, ne résulte pas de l'enfreinte d'une règle de droit, mais « d'un processus collectif de décision concernant les modalités et le montant des débours à effectuer »¹²³.

Paragraphe 2 – La notion juridique prospective d' « instrument simili-fiscal »

20. **Introduction.** On introduit ci-dessous plusieurs définitions relatives aux instruments fiscaux et assimilés. Un tableau de synthèse de l'ensemble des concepts présentés est fourni en **Figure 20**.

21. **Définition d'un instrument simili-fiscal.**

- *Instrument simili-fiscal* (ou *Instrument fiscal au sens large* ; en anglais « *Tax-like instrument* » ou « *Tax instrument in the broad sense* ») : Prélèvement, rétribution ou prélèvement-rétribution de nature financière, suivant un principe conceptuel unique, opéré directement ou indirectement par les administrations publiques sur les ressources d'un agent, à titre définitif, et résultant d'un processus collectif de décision concernant les modalités et le montant du prélèvement ou de la rétribution à effectuer et non pas d'une décision de cet agent ou de l'enfreinte d'une règle de droit. Ce prélèvement ou cette rétribution est généralement lié à une utilité procurée par la puissance publique à cet agent¹²⁴ et/ou une utilité procurée par cet agent à la société¹²⁵, sans pour autant que le montant de ce prélèvement ou de cette rétribution soit toujours financièrement équivalent à cette utilité, et vise couramment à produire des effets budgétaires et/ou incitatifs. Les instruments simili-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales)¹²⁶, redevances pour service rendu, dépenses fiscales, subventions, achats et ventes sur un marché

¹²³ *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, op. cit., n. 77.*

¹²⁴ D'un point de vue formel, pour faire le lien avec le cadre théorique posé, « l'utilité procurée par la puissance publique à cet agent » correspondra à l'utilité pour l'agent provenant d'une partie de l'Univers que l'on pourrait appeler « sphère publique » (v. § 790) et désignant tout ce que la puissance publique met par son action à la disposition de l'agent (qui peut être un individu, une entreprise ou une organisation), par exemple : environnement naturel public relativement sain, infrastructures publiques, population éduquée et formée, sécurité intérieure et extérieure, services directs rendus à l'agent par la puissance publique (par exemple autoroutes publiques).

¹²⁵ D'un point de vue formel, pour faire le lien avec le cadre théorique posé, « l'utilité procurée par cet agent à la société » correspondra généralement à une variation d'utilité de la société engendrée par le comportement de cet agent (v. § 804).

¹²⁶ En droit français, les impositions de toutes natures regroupent plus exactement les impôts, les taxes fiscales ainsi que les impositions spécifiques non rattachables aux catégories d'impôt et de taxe fiscale. V. notamment : C. M MBOUMBA, *Les impositions de toutes natures. Contribution à l'étude de la théorie de l'impôt.*, Lyon, France, Université Jean-Moulin Lyon 3, 2009, pp. 19 et suivantes.

de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.

22. **Commentaire de la définition d'un instrument simili-fiscal.** On fournit ci-dessous un commentaire des termes utilisés dans la définition d'un instrument simili-fiscal.

L'expression « *prélèvement, rétribution ou prélèvement-rétribution* » permet notamment d'inclure dans le domaine de la simili-fiscalité les instruments de type « bonus-malus », les subventions, ainsi que les ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.

L'expression « *suivant un principe conceptuel unique* » permet de considérer un assemblage de dispositifs en tant qu'instrument simili-fiscal cohérent seulement lorsque cet assemblage de dispositifs suit un principe conceptuel unique¹²⁷.

L'expression « *indirectement* » permet notamment d'inclure dans le domaine de la simili-fiscalité les achats et ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique. En effet, un agent économique achetant (*respectivement* vendant) un quota sur ce marché effectuera d'une certaine manière un paiement financier indirect à l'État (*respectivement* recevra d'une certaine manière une rétribution financière indirecte de l'État).

L'expression « *à titre définitif* » permet notamment d'exclure du domaine de la simili-fiscalité les prêts accordés ou les emprunts contractés par l'État auprès des agents économiques.

L'expression « *processus collectif de décision concernant les modalités et le montant du prélèvement ou de la rétribution à effectuer* » fait écho au fait qu'en droit français par exemple, le consentement à l'impôt est collectif et non pas individuel¹²⁸, justifiant sa perception par voie d'autorité. Cette expression est ici entendue dans un sens plus large, pour inclure dans le domaine de la simili-fiscalité tout

¹²⁷ Par exemple

- Le triplet (bonus écologique, malus écologique, prime à la conversion) peut être considéré comme un instrument simili-fiscal unique, bien que les trois instruments soient juridiquement distincts¹ : en effet, celui-ci suit un principe conceptuel unique, étant donné qu'il applique un bonus ou malus en fonction de l'impact carbone du véhicule concerné.
- Le couple (IS, bonus-écologique) ne peut pas être considéré comme un instrument simili-fiscal unique, étant donné que l'IS et le bonus écologique suivent des logiques conceptuelles différentes.

¹ Le malus écologique (articles L. 421-58 à L. 421-70 du CIBS) constitue une imposition de toute nature relevant de la compétence législative, tandis que le bonus écologique (article D. 251-1 du Code de l'énergie) et la prime à la conversion (article D. 251-4 du Code de l'énergie) relèvent de la compétence réglementaire.

¹²⁸ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 14. : « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.* ».

prélèvement ou rétribution dont les montants et modalités sont fixés au terme d'un processus de décision collectif. Cela inclut donc par exemple la restitution chaque année de quotas d'émissions par certaines entreprises contribuables au titre de leurs émissions de polluants de l'année précédente. Cette restitution donne en effet bien lieu à un prélèvement financier indirect par l'État étant donné que ceux-ci sont initialement émis de manière payante, et consacre alors le « paiement d'une dette environnementale » à la collectivité par les entreprises concernées¹²⁹.

L'expression « *et non pas d'une décision de cet agent* » permet par exemple d'exclure du domaine de la simili-fiscalité les dons au trésor public.

L'expression « *[ne résultant pas] de l'enfreinte d'une règle de droit* » revient, pour employer une expression imagée, à considérer la simili-fiscalité comme un ensemble de prélèvements et rétributions entre puissance publique et agent économique prenant place dans un « espace de droit », avec aux frontières de cette espace, les règles de droit positif en vigueur et les sanctions financières, notamment fiscales ou pénales, les accompagnant. Elle permet donc d'exclure du domaine de la simili-fiscalité d'une part les sanctions financières fiscales à caractère non répressif ou répressif¹³⁰ et d'autre part les sanctions financières pénales s'appliquant en cas d'infractions graves à certaines règles de droit et jugées dans ce cas par des tribunaux répressifs.

L'expression « *généralement lié à une utilité procurée par la puissance publique à cet agent et/ou une utilité procurée par cet agent à la société* » peut faire référence à une utilité procurée sans contrepartie financière qui correspondra dans ce cas à une externalité¹³¹ : seront par exemples concernés l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés¹³² ou encore la fiscalité environnementale¹³³. Elle peut également faire

¹²⁹ Pour l'approche consistant à considérer les quotas d'émissions comme un moyen de paiement d'une dette environnementale à la collectivité v. C. CHENEVIÈRE, *Le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre : lutter contre les changements climatiques sans sacrifier l'égalité et la libre concurrence dans le marché intérieur*, UCL - Université Catholique de Louvain, 2017. ; Approche des quotas d'émissions reprise notamment dans les conclusions de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire INEOS en 2017, v. CJUE, 22 février 2018, C-572/16, *INEOS Köln GmbH contre Bundesrepublik Deutschland*. : « La restitution des quotas d'émission par l'exploitant a été justement décrite comme concrétisant « le paiement d'une dette environnementale », à savoir le paiement de la dette environnementale encourue par l'exploitant au cours de l'année civile écoulée. Pour être plus précis, l'exploitant est tenu de restituer un quota pour chaque tonne d'équivalent-dioxyde de carbone émise au cours de cette période. »

¹³⁰ Pour plus de précision sur ces deux notions, v. note 106.

¹³¹ Par exemple, une externalité environnementale négative pour la société engendrée par le comportement d'un agent, ou une externalité environnementale positive pour l'agent engendrée par la puissance publique en charge d'assurer la sécurité intérieure et extérieure du pays.

¹³² En effet, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés peuvent être considérés comme liés à des externalités génériques positives engendrées pour l'agent par la puissance publique (v. note 124)

¹³³ La fiscalité environnementale est liée par définition à des externalités environnementales négatives engendrées pour la société par le comportement polluant de l'agent.

référence à *une utilité procurée avec contrepartie financière*¹³⁴ : seront par exemple concernées les redevances pour service rendu¹³⁵.

L'expression « *sans pour autant que le montant du prélèvement ou de la rétribution soit nécessairement financièrement équivalent à cette utilité* » permet à la puissance publique de disposer de souplesse sur les taux qu'elle fixe pour les instruments simili-fiscaux, en n'imposant pas nécessairement (tout en la laissant possible) d'équivalence financière stricte entre utilité procurée et paiement ou rétribution occasionné. En particulier, cette expression rend la simili-fiscalité apte à disposer d'une *efficience incitative* significative en plus, ou au lieu, de son *efficience budgétaire*, dans le cas où la puissance publique poursuivrait surtout un objectif de redirection des comportements des agents ¹³⁶ . En conséquence, cette expression inclut dans le domaine de la simili-fiscalité les instruments tels que les redevances pour service rendu en droit français¹³⁷ et les achats et ventes sur un

¹³⁴ Par exemple, un service payant rendu par la puissance publique à l'agent.

¹³⁵ En effet, les redevances pour service rendu seront souvent liées à un service payant reçu par l'agent de la part de la puissance publique. Elles pourront également parfois être liées à des *externalités négatives, typiquement environnementales, engendrées par l'agent pour la société* lorsqu'il utilise ce service. Par exemple, le coût du péage payé par les usagers d'une autoroute constitue une redevance pour service rendu (v. CE, 14 fév. 1975, n° 93132;93133, *Epoux Merlin*, Publié au recueil Lebon. et CE, 13 mai. 1977, n° 01139;01146;01147;01159, *Compagnie financière et industrielle des autoroutes*, Publié au recueil Lebon.) et peut inclure le coût de la construction de murs « anti-bruit » le long des autoroutes pour atténuer les nuisances sonores engendrées. V. à ce sujet : CONSEIL D'ÉTAT, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, Les études de la Documentation française, Conseil d'Etat, Section du rapport et des études, 24 octobre 2002, pp. 19 et suivantes.

¹³⁶ En effet, *poursuivre principalement un but incitatif avec un dispositif simili-fiscal requerra par définition de briser la condition de contrepartie financièrement équivalente*, étant donné que le paiement par le contribuable est alors institué pour sa capacité à réorienter les comportements de ce contribuable, et non pas pour les dépenses ultérieures qu'il peut financer.

Par exemple, si on souhaite doter une taxe environnementale d'une *efficience environnementale incitative* significative, on déterminera principalement son taux non pas en fonction de la valeur économique des dommages causés par la pollution taxée, mais en fonction de la réorientation plus ou moins forte des comportements que ce taux permet d'induire.

¹³⁷ En effet, si l'expression « *sans pour autant que le montant du prélèvement ou de la rétribution soit nécessairement financièrement équivalent à cette utilité* » n'impose pas d'équivalence financière, elle laisse cependant possible celle-ci. Or, les redevances pour service rendu sont caractérisées par un principe d'équivalence financière entre montant de la redevance et coût réel du service rendu, ce qui les distingue d'ailleurs des impôts et taxes fiscales (v. note 109).

Cette inclusion permettra plus tard d'inclure certaines redevances pour service rendu dans le champ de la simili-fiscalité environnementale, ce qui est justifié car les redevances pour service rendu peuvent constituer une modalité de mise en œuvre du principe « pollueur-payeur ». V. à ce sujet : CONSEIL D'ÉTAT, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, *op. cit.*, pp. 19 et suivantes.

marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique¹³⁸.

L'expression « *visant couramment à produire des effets budgétaires et/ou incitatifs* » considère la simili-fiscalité en tant qu'instrument de politique publique (IPP)¹³⁹ visant à produire des effets d'une part *budgétaires*¹⁴⁰, et d'autre part des effets *incitatifs*¹⁴¹. Elle fait ainsi écho aux traditionnelles dimensions budgétaire (notamment procurer des ressources financières aux personnes publiques) et incitative (réorienter les comportements des agents économiques) voire répressive (réprimer certains comportements par des niveaux de taxe très élevés) de la fiscalité¹⁴².

23. **Classification des instruments simili-fiscaux.** La notion d'*instrument simili-fiscal* précédemment posée peut alors se décliner en diverses sous-catégories.

- **Première summa divisio :**

- **Instrument fiscal** (ou *Instrument fiscal au sens strict* ; en anglais « *Tax instrument* » ou « *Tax instrument in the strict sense* ») : Prélèvement, ou rétribution prenant uniquement la forme d'une diminution d'un tel prélèvement¹⁴³, de nature financière, suivant un principe conceptuel unique, opéré directement¹⁴⁴ par les administrations publiques sur les ressources d'un agent, à titre définitif, résultant d'un processus collectif

¹³⁸ En effet, si l'expression « *sans pour autant que le montant du prélèvement ou de la rétribution soit nécessairement financièrement équivalent à cette utilité* » n'impose pas d'équivalence financière. Or, le prélèvement indirect (*respectivement* la rétribution indirecte) par la puissance publique pour achat (*respectivement* vente) de quotas *ne sera pas nécessairement financièrement équivalent à l'externalité associée au quota*. Par exemple, dans le cas de quotas d'émissions de polluants, il n'y a pas équivalence financière entre le prix de mise aux enchères d'un quota et le coût réel de l'externalité environnementale négative associée. La raison est la suivante : si les quotas sont par exemple vendus initialement par l'État selon un système d'enchères, le prix de vente d'un quota variera en fonction de la propension des acheteurs à vouloir en acquérir, et donc répondra à des considérations plus *incitatives* (le prix de la pollution dépend d'un plafond de pollution à respecter) que *budgétaires* (le prix de la pollution dépend de la valeur économique des externalités environnementales négatives associées). V. notamment : M. MOUGEOT et F. NAEGELEN, « La phase III du système communautaire d'échange de quotas d'émission : Comment attribuer les permis ? », *Revue d'économie politique*, 2009, vol. 119, n° 2, pp. 165-184.

¹³⁹ V. § 812 et 824

¹⁴⁰ C'est-à-dire des effets capacitaires financiers.

¹⁴¹ Ou plus rarement des effets obligatoires/répressifs.

¹⁴² V. notamment : *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative »*, *op. cit.*, p. 3.

¹⁴³ L'expression « *rétribution prenant uniquement la forme d'une diminution d'un tel prélèvement* » permet d'exclure du domaine de la fiscalité les subventions mais pas les dépenses fiscales.

¹⁴⁴ L'expression « *directement* » (au lieu de « *directement ou indirectement* » dans le cas de la *simili-fiscalité*) permet notamment d'exclure du domaine de la fiscalité les achats et ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.

de décision concernant les modalités et le montant du prélèvement ou de la rétribution à effectuer et non pas d'une décision de cet agent ou de l'enfreinte d'une règle de droit. Ce prélèvement ou cette rétribution est généralement lié à une utilité procurée par la puissance publique à cet agent et/ou une utilité procurée par cet agent à la société, sans pour autant que cette utilité constitue une contrepartie directe, immédiate et financièrement équivalente au montant du prélèvement ou de la rétribution¹⁴⁵, ne conférant pas un droit à recevoir une prestation sociale future¹⁴⁶, et visant couramment à produire des effets budgétaires et/ou incitatifs. Les instruments fiscaux correspondent donc aux instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), dépenses fiscales.

- **Prélèvement fiscal** (en anglais « *Tax levy* ») : Instrument fiscal prenant la forme d'un prélèvement, et correspondant donc aux instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales).
- **Rétribution fiscale ou Dépense fiscale** (en anglais « *Tax retribution* ») : Instrument fiscal prenant la forme d'une rétribution, c'est-à-dire d'une diminution de prélèvement fiscal, et correspondant donc aux instruments de politique publique suivants : dépenses fiscales¹⁴⁷.
- **Instrument pseudo-fiscal** (en anglais « *Pseudo-tax instrument* ») : Instrument simili-fiscal ne constituant pas un instrument fiscal. Les instruments pseudo-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : redevances pour service rendu,

¹⁴⁵ L'expression « sans pour autant que cette utilité constitue une contrepartie directe, immédiate et financièrement équivalente au montant du prélèvement ou de la rétribution » permet donc, à la différence des instruments simili-fiscaux, d'exclure les redevances pour services rendus en droit français. En effet, les redevances pour service rendu sont caractérisées par un principe d'équivalence financière entre montant de la redevance et coût réel du service rendu, ce qui les distingue d'ailleurs des impôts et taxes fiscales (v. note 109).

¹⁴⁶ L'expression « et ne visant pas à conférer un droit à recevoir une prestation sociale future » permet d'exclure du domaine de la fiscalité les cotisations sociales. Pour une définition des cotisations sociales données par l'OCDE, v. notamment : « Tax - Social security contributions - OECD Data », *OECD*, s.d.

¹⁴⁷ On retrouve bien la définition des dépenses fiscales par exemple donnée en droit français, à savoir les « dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français », v. Loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980, art. 32. Ces dépenses fiscales peut consister en une exonération ou une réduction d'un impôt (pouvant aller jusqu'au crédit d'impôt), v. *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit.*, p. 4.

subventions, marchés de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.

- **Prélèvement pseudo-fiscal** (en anglais « *Pseudo-tax levy* ») : Instrument pseudo-fiscal prenant la forme d'un prélèvement, et incluant donc notamment les instruments de politique publique suivants : redevances pour service rendu, achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
- **Rétribution pseudo-fiscale** (en anglais « *Pseudo-tax retribution* ») : Instrument pseudo-fiscal prenant la forme d'une rétribution, et incluant donc notamment les instruments de politique publique suivants : subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.
- **Seconde summa divisio** :
 - **Prélèvement simili-fiscal** (en anglais « *Tax-like levy* ») : Instrument simili-fiscal prenant la forme d'un prélèvement. Les prélèvements simili-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), redevances pour service rendu, achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
 - **Rétribution simili-fiscale** (en anglais « *Tax-like retribution* ») : Instrument simili-fiscal prenant la forme d'une rétribution. Les rétributions simili-fiscales incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : dépenses fiscales, subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.
- **Troisième summa divisio** :
 - **Instrument simili-fiscal élémentaire** du point de vue d'un système juridique donné (en anglais « *Elementary tax-like instrument* ») : Instrument simili-fiscal formé à partir d'un unique mécanisme indécomposable du point de vue de ce système juridique¹⁴⁸.
 - **Instrument simili-fiscal composé** du point de vue d'un système juridique donné (en anglais « *Compound tax-like instrument* ») : Instrument simili-fiscal formé à partir de plusieurs mécanismes distincts du point de vue

¹⁴⁸ Par exemple, la TGAP constitue un *instrument simili-fiscal élémentaire* du point de vue du droit français : en effet, elle est définie en tant qu'objet juridique unique et indécomposable à l'article 266 sexies du Code des Douanes : « *Il est institué une taxe générale sur les activités polluantes qui est due par les personnes physiques ou morales suivantes [...]* ».

de ce système juridique¹⁴⁹. Cependant, un tel instrument simili-fiscal doit par définition suivre un principe conceptuel unique¹⁵⁰.

- **Définitions dérivées :**

- *Groupe simili-fiscal* (en anglais « *Tax-like group* »)¹⁵¹ : Ensemble d'instruments simili-fiscaux ne suivant pas nécessairement un principe conceptuel unique¹⁵².

- **Prélèvements et rétributions par la puissance publique n'étant pas des instruments simili-fiscaux :**

- Prélèvements par la puissance publique : Sanctions financières fiscales et pénales, dons au trésor public¹⁵³
- Rétributions par la puissance publique : Salaires, primes, gratifications, indemnités et pensions versés par l'État¹⁵⁴

24. **Fiscalité et simili-fiscalité.** Les notions d'*instrument fiscal* et d'*instrument simili-fiscal* permettent alors de définir précisément les contours des notions de *fiscalité* et de *simili-fiscalité* (**Figure 20**).

- **Fiscalité** (en anglais « *taxation* » ou « *tax instruments* » ou « *taxation in the strict sense* ») : Ensemble des instruments fiscaux.
- **Simili-fiscalité** (en anglais « *tax-like instruments* » ou « *taxation in the broad sense* ») : Ensemble des instruments simili-fiscaux.

¹⁴⁹ Par exemple :

- Le triplet (bonus écologique, malus écologique, prime à la conversion) peut être considéré comme un *instrument simili-fiscal composé*, bien que les trois instruments soient juridiquement distincts¹ : en effet, celui-ci suit un principe conceptuel unique (v. § 22), à savoir l'application d'un bonus ou malus en fonction de l'impact carbone du véhicule concerné.
- Le couple (IS, bonus-écologique) ne peut pas être considéré comme un *instrument simili-fiscal composé*, étant donné que l'IS et le bonus écologique suivent des logiques conceptuelles différentes.

¹ Le malus écologique (articles L. 421-58 à L. 421-70 du CIBS) constitue une imposition de toute nature relevant de la compétence législative, tandis que le bonus écologique (article D. 251-1 du Code de l'énergie) et la prime à la conversion (article D. 251-4 du Code de l'énergie) relèvent de la compétence réglementaire.

¹⁵⁰ V. § 21.

¹⁵¹ On remarque qu'un *instrument fiscal composé* constituera toujours un *groupe simili-fiscal*. La réciproque n'est cependant pas vraie, car un instrument fiscal composé doit disposer d'une cohérence conceptuelle propre (v. § 22).

¹⁵² Par exemple, le couple (IS, bonus-écologique) peut être considéré comme un *groupe simili-fiscal*.

¹⁵³ Car un don au trésor public, prévu en droit français par l'article L. 1121-1 du Code général de la propriété des personnes publiques, résulte d'une décision de l'agent économique qui l'acquitte (le donateur), et non pas d'un processus collectif de décision concernant ses modalités et son montant.

¹⁵⁴ Car les salaires, primes, gratifications, indemnités et pensions versés par l'État ne résultent pas d'un processus collectif de décision concernant leurs modalités et leur montant.

IPP	Prélèvements et rétributions par l'État		
	Instruments simili-fiscaux		Instruments non simili-fiscaux
	Instruments fiscaux	Instruments pseudo-fiscaux	
Prélèvements	<ul style="list-style-type: none"> • Impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales) 	<ul style="list-style-type: none"> • Achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique • Redevances pour service rendu • Cotisations sociales 	<ul style="list-style-type: none"> • Sanctions financières fiscales • Sanctions financières pénales • Dons au trésor public
Rétributions	<ul style="list-style-type: none"> • Dépenses fiscales 	<ul style="list-style-type: none"> • Subventions • Ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique 	<ul style="list-style-type: none"> • Salaires, primes, gratifications, indemnités et pensions versés par l'État

Figure 20 – Classification des prélèvements et rétributions par l'État en instruments simili-fiscaux et non simili-fiscaux

Source : Présente étude

25. **Transition.** On vient ainsi de définir une notion de *simili-fiscalité*, généralisant la notion de *fiscalité* à des instruments présentant une proximité forte avec celle-ci, tels que les subventions ou les marchés de quotas. Il est à noter, pour autant, que la *simili-fiscalité* ne s'étend pas à l'ensemble des prélèvements et rétributions prenant place entre l'État et les agents : par les caractéristiques qu'on choisit d'attribuer à ce concept, on exclut par exemple du champ de la *simili-fiscalité* les redevances pour service rendu, les sanctions financières fiscales ou pénales, les dons au trésor public ainsi que les gratifications versées par l'État. Le concept de *simili-fiscalité* ainsi défini va alors permettre de définir les notions de *simili-fiscalité environnementale* et de *fiscalité environnementale*.

Sous-section 2 – La clarification de la notion d'instrument fiscal environnemental

26. **Introduction.** Qu'est-ce qu'un instrument fiscal environnemental ? Plus généralement, comment définir précisément les contours que doit recouvrir la fiscalité environnementale ? Ces questions ont fait l'objet de beaucoup de débats au

niveau national ¹⁵⁵ et international ¹⁵⁶ , des concepts tels que « fiscalité environnementale » ou encore « prix du carbone » ne faisant actuellement pas l'objet de définitions harmonisées.

27. **Définitions possibles de la fiscalité environnementale.** La notion de fiscalité environnementale fait l'objet d'acceptions multiples en fonction des critères utilisés pour délimiter son périmètre. Trois principales approches se dégagent.

Le critère de l'assiette inclut dans la fiscalité environnementale l'ensemble des dispositifs fiscaux dont l'assiette est relative à toute forme d'activité impactant l'environnement. Cette définition est notamment utilisée par l'UE, l'OCDE et Eurostat, et distingue parfois (i) les dispositifs fiscaux environnementaux, dont « l'assiette est une unité physique (ou une approximation d'une unité physique) de quelque chose qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement [...] »¹⁵⁷ et (ii) les dispositifs fiscaux liés à l'environnement dont l'assiette possède un certain lien avec la matière environnementale.

Le critère de la finalité ou de l'objet inclut dans la fiscalité environnementale l'ensemble des dispositifs fiscaux ayant un objectif environnemental, soit dans leur dimension incitative, soit dans leur dimension budgétaire. Ainsi l'intention du législateur lors de la mise en place de tels dispositifs doit avoir été, partiellement ou pleinement, la préservation de l'environnement.

Le critère de l'efficacité ¹⁵⁸ ou de l'effet inclut dans la fiscalité environnementale l'ensemble des dispositifs fiscaux (impositions, dépenses fiscales, subventions ¹⁵⁹) aptes à produire un effet concret sur l'environnement,

¹⁵⁵ B. PEYROL, « L'autre chemin possible pour la fiscalité environnementale », *Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés*, 14 janvier 2021., § 11 et suivants.

¹⁵⁶ V. par exemple : T. FALCAO, « Highlights of the United Nations Handbook on Carbon Taxation », *op. cit.*, p. 901 concernant la fiscalité environnementale et p. 906 concernant le prix du carbone.

¹⁵⁷ Règlement (UE) n° 691/2011 du Parlement européen et du Conseil du 6 juillet 2011 relatif aux comptes économiques européens de l'environnement., article 2.

¹⁵⁸ V. § 852 pour une définition rigoureuse de ce concept. V. également : N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, Aix-Marseille, Université d'Aix-Marseille, 2015.

¹⁵⁹ La fiscalité environnementale pourra non seulement inclure les impositions, mais également les dépenses fiscales et subventions visant à soit à réorienter les comportements de contribuables en faveur de l'environnement (visée incitative), soit à financer des actions en faveur de l'environnement (visée budgétaire). Cette approche « élargie » est formalisée dans la présente étude par l'utilisation de la notion d'*instrument simili-fiscal*, défini au § 21, et d'*instrument simili-fiscal environnemental*, défini au § 32.

V. à ce sujet : P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.* : « À cette fiscalité comportementale qui vise à orienter les choix du contribuable par la menace d'un surcoût fiscal s'ajoutent des mesures d'incitation « positives », en ce sens qu'elles manient la carotte plutôt que le bâton en liant l'adoption d'un comportement déterminé au bénéfice d'une dépense fiscale telle qu'un crédit d'impôt. Peuvent également être rangés dans le champ de la fiscalité environnementale les mesures fiscales qui ne visent pas à orienter les choix ou le comportement

indépendamment de leur assiette, de l'affectation des recettes / dépenses liées ou encore de l'intention du législateur au moment de leur mise en place. Cette acception permet de retenir des dispositifs qui, bien qu'ils n'aient pas de finalité environnementale à priori, disposent d'un tel caractère à posteriori¹⁶⁰. Une telle approche impliquerait alors de procéder à l'évaluation périodique de l'impact écologique engendré par les impositions concernées, afin de juger de leur légitimité au sein du système fiscal environnemental¹⁶¹.

28. **Définition de la fiscalité environnementale « par les effets » adoptée pour la suite de l'étude.** Dans un objectif d'exhaustivité et de pragmatisme, on fait le choix dans cette étude d'adopter une approche large de la fiscalité environnementale, en en retenant une définition « par les effets », en ligne avec la position notamment adoptée par le Conseil des impôts en 2005¹⁶². Seront ainsi considérés comme *instruments simili-fiscaux environnementaux* l'ensemble des instruments simili-fiscaux engendrant un impact positif sur l'environnement. On parlera alors, pour désigner une telle caractéristique, d'*efficience environnementale* un instrument simili-fiscal.
29. **Plan d'étude.** On définit la notion d'*efficience environnementale* d'un instrument simili-fiscal (- Paragraphe 1 -), qui permet alors d'établir les notions de *simili-fiscalité environnementale* et de *fiscalité environnementale* (- Paragraphe 2 -).

du contribuable mais qui ont une visée exclusivement budgétaire et dont le produit est affecté spécifiquement à des actions en faveur de l'environnement. ».

¹⁶⁰ On peut citer par exemple le plafonnement à quarante kilomètres de la déduction de plein droit des frais réels de trajet domicile/lieu de travail, posé à l'article 83 3° du CGI. Bien ce dispositif n'ait pas de visée spécifiquement environnementale, il incite indirectement les contribuables à disposer d'une distance domicile / lieu de travail réduite.

¹⁶¹ V. à ce sujet : B. PEYROL, « L'autre chemin possible pour la fiscalité environnementale », *op. cit.*, § 11 et suivants. ; M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, *op. cit.*, p. 98 et suivantes.

¹⁶² V. *Fiscalité et environnement - 23ème rapport au Président de la République*, s.l., Conseil des Impôts. Paris, 2005., p. 9 : « Le Conseil des impôts a retenu une approche large qui, dépassant la fiscalité explicitement conçue pour lutter contre la pollution (mesures qualifiées parfois d'écotaxes), inclut des mesures dont la finalité première est le financement des services publics qui peuvent contribuer à limiter la pollution. [...] Elle considère comme fiscalité liée à l'environnement l'ensemble des mesures fiscales ayant un impact sur l'environnement. » ; v. également à ce sujet : N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, *op. cit.*, § 346 : « Une solution existe pour confirmer le caractère environnemental d'un dispositif : s'assurer qu'il est efficient - dans le sens philosophique du terme, c'est-à-dire qu'il « possède [en lui] la force nécessaire pour produire un effet réel » - d'un point de vue environnemental. C'est ce que l'on pourrait qualifier d'efficience environnementale. Mieux, ce critère de l'efficience environnementale va également permettre, face à des dispositifs qu'il pourrait être difficile de considérer a priori environnementaux, de leur reconnaître ce caractère a posteriori. Ce critère apparaît, dès lors, d'autant plus nécessaire pour délimiter la fiscalité environnementale. » ; B. PEYROL, « L'autre chemin possible pour la fiscalité environnementale », *op. cit.*, § 11 et suivants.

Paragraphe 1 – La notion d’efficacité environnementale

30. **Efficacité environnementale d’un instrument simili-fiscal.** On pose ici les définitions des différentes formes d’efficacité environnementales dont peut disposer un instrument simili-fiscal. Ces définitions sont également valables pour les instruments purement fiscaux, après ajustements mineurs¹⁶³, et présentées de manière synthétique en **Figure 21** et **Figure 22**. Ces efficacité environnementales serviront tout au long de la présente étude, pour d’une part appréhender les dispositifs simili-fiscaux environnementaux actuels en France, et d’autre part poser les bases d’un système harmonisé de préservation de l’environnement.

- **Efficacité environnementale**¹⁶⁴ (concernant un *instrument simili-fiscal* ; en anglais « *Environmental efficiency* ») : Aptitude d’un instrument simili-fiscal¹⁶⁵ à produire de manière ciblée¹⁶⁶ un impact environnemental positif¹⁶⁷ en induisant chez certains agents des comportements dynamiquement favorables à l’environnement¹⁶⁸, une telle efficacité étant à rapporter au coût de cet instrument simili-fiscal pour la société¹⁶⁹.

▪ Efficacité environnementale incitative et budgétaire :

- **Efficacité environnementale incitative**¹⁷⁰ (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d’un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en encourageant (*respectivement*

¹⁶³ De tels ajustements sont dans ce cas précisés en note de bas de page.

¹⁶⁴ On reprend ainsi le concept introduit par Nicolas Caruana dans sa thèse sur la fiscalité environnementale. V. N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., §§ 345 et suivants. Les présents travaux prolongent cette notion en posant une typologie détaillée des formes d’efficacité environnementales possibles, afin de faciliter la mise en perspective les instruments fiscaux écologiques actuels.

¹⁶⁵ V. § 21 pour une définition de cette notion.

¹⁶⁶ L’expression « *de manière ciblée* » permettra d’exclure du champ de la simili-fiscalité environnementale tout dispositif simili-fiscal générique qui entrainerait des effets environnementaux, mais uniquement de manière collatérale et non spécifique. Par exemple la TVA, en tant qu’elle décourage indistinctement la consommation lorsque son taux augmente, peut en soi générer des effets favorables pour l’environnement. Certains auteurs envisagent parfois à ce titre de l’inclure dans le champ de la fiscalité environnementale. V. notamment : N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., note. 643.

¹⁶⁷ V. § 801 pour une définition de cette notion.

¹⁶⁸ Un *comportement dynamiquement favorable à l’environnement* est un nouveau comportement induisant soit une augmentation d’externalité environnementale positive, soit une diminution d’externalité environnementale négative par rapport au comportement actuel de l’agent concerné. V. § 806 pour une définition de cette notion.

¹⁶⁹ V. § 827 pour une définition de cette notion.

¹⁷⁰ Pour rappel, cette efficacité environnementale incitative correspond à l’*efficacité environnementale incitative, capacitaire financière, répulsive et directe* d’un prélèvement simili-fiscal (v. § 851).

décourageant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables¹⁷¹ à l'environnement).

- **Efficiences environnementales budgétaires** (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement¹⁷².
 - Un prélèvement simili-fiscal est doté d'efficiences environnementales budgétaires¹⁷³ lorsqu'il génère des recettes affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, à des finalités dynamiquement favorables à l'environnement¹⁷⁴.
 - Une rétribution simili-fiscale est dotée d'efficiences environnementales budgétaires¹⁷⁵ lorsqu'elle finance certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement¹⁷⁶.

¹⁷¹ Pour rappel, un *comportement dynamiquement défavorable à l'environnement* est un nouveau comportement induisant soit une diminution d'externalité environnementale positive, soit une augmentation d'externalité environnementale négative par rapport au comportement actuel de l'agent concerné. V. § 806 pour une définition de cette notion.

¹⁷² La notion d'efficiences environnementales budgétaires permettra d'inclure dans le champ de la simili-fiscalité environnementale tout dispositif simili-fiscal dont les recettes sont affectées spécifiquement à des finalités écologiques. Il s'agit de la position de certains auteurs, v. par exemple : P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.* : « *Peuvent également être rangés dans le champ de la fiscalité environnementale les mesures fiscales qui ne visent pas à orienter les choix ou le comportement du contribuable mais qui ont une visée exclusivement budgétaire et dont le produit est affecté spécifiquement à des actions en faveur de l'environnement.* ». D'autres auteurs jugent cependant qu'il ne s'agit pas d'un critère déterminant pour définir la fiscalité environnementale, v. par exemple M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *Revue de l'OFCE*, juillet 2015, n° 3, pp. 129-165. : « *Une taxe écologique est définie par son assiette et son taux mais non par l'utilisation de ses recettes [...] les vertus écologiques des taxes en question existent indépendamment de l'utilisation des fonds obtenus, même lorsqu'ils contribuent au financement de dépenses publiques sans rapport avec l'environnement* ».

¹⁷³ Cette efficacité environnementale budgétaire correspond en réalité à l'*efficacité environnementale budgétairement indirecte* d'un prélèvement simili-fiscal (v. § 851).

¹⁷⁴ Par exemple, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), dispose d'une *efficacité environnementale budgétaire* (car ses recettes sont affectées à la collecte et au traitement des déchets), mais pas d'une *efficacité environnementale incitative* (car son assiette se constitue de la moitié de la valeur locative cadastrale de la propriété et non de la quantité de déchets produite ; la TEOM n'incite donc pas en tant que telle les agents économiques à se comporter plus en faveur de l'environnement en produisant moins de déchets)

¹⁷⁵ Cette efficacité environnementale budgétaire correspond à l'*efficacité environnementale budgétaire directe* d'une rétribution simili-fiscale (v. § 851).

¹⁷⁶ À priori, la totalité des rétributions simili-fiscales dotées d'*efficacité environnementale incitative* disposent également d'une *efficacité environnementale budgétaire*. En effet,

- **Efficiences environnementales prélevante et rétributive :**
 - *Efficiences environnementales prélevantes* (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'un prélèvement simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en définançant directement¹⁷⁷ certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement. On parlera alors de *prélèvement simili-fiscal environnemental*. Cette catégorie inclut les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales¹⁷⁸.
 - *Efficiences environnementales rétributives* (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'une rétribution simili-fiscale à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant directement¹⁷⁹ certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement. On parlera alors de *rétribution simili-fiscale environnementale*. Cette catégorie inclut les instruments suivants : dépenses fiscales, subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique¹⁸⁰.
- **Efficiences environnementales faible et forte :**
 - *Efficiences environnementales faibles*¹⁸¹ (concernant un *instrument simili-fiscal*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de

l'encouragement subjectif d'un comportement dynamiquement favorable à l'environnement coïncidera alors avec un *financement objectif* de celui-ci.

Ces deux aspects ne sont cependant pas inséparables. À titre d'exemple :

- Un dispositif hypothétique consistant à attribuer un label vert aux entreprises ayant mené des actions significatives en faveur de l'environnement encouragerait de telles actions, sans pour autant les financer. Il disposerait donc d'*efficiences environnementales incitatives*, mais pas d'*efficiences environnementales budgétaires*.
- Un dispositif hypothétique consistant à très faiblement subventionner des actions à impact environnemental positif mais extrêmement déficitaires, financerait bien de telles actions, sans pour autant y inciter. Il disposerait donc d'*efficiences environnementales budgétaires*, mais pas d'*efficiences environnementales incitatives* (tout au moins significative).

¹⁷⁷ L'expression « *directement* » permet d'exclure les rétributions simili-fiscales qui disposent d'efficiences environnementales prélevantes *indirectes* (v. § 851).

¹⁷⁸ Dans le cas des instruments purement fiscaux, cette catégorie inclut les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales).

¹⁷⁹ L'expression « *directement* » permet d'exclure les prélèvements simili-fiscaux qui disposent d'efficiences environnementales rétributives *indirectes* (v. § 851).

¹⁸⁰ Dans le cas des instruments purement fiscaux, cette catégorie inclut les instruments suivants : dépenses fiscales.

¹⁸¹ Une telle appellation vise à souligner qu'un tel IPP induit uniquement chez les agents économiques une réduction de leur impact néfaste sur l'environnement (c'est-à-dire de

manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des diminutions d'externalités environnementales négatives¹⁸².

- *Efficiences environnementales fortes*¹⁸³ (concernant un *instrument simili-fiscal*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des augmentations d'externalités environnementales positives¹⁸⁴.

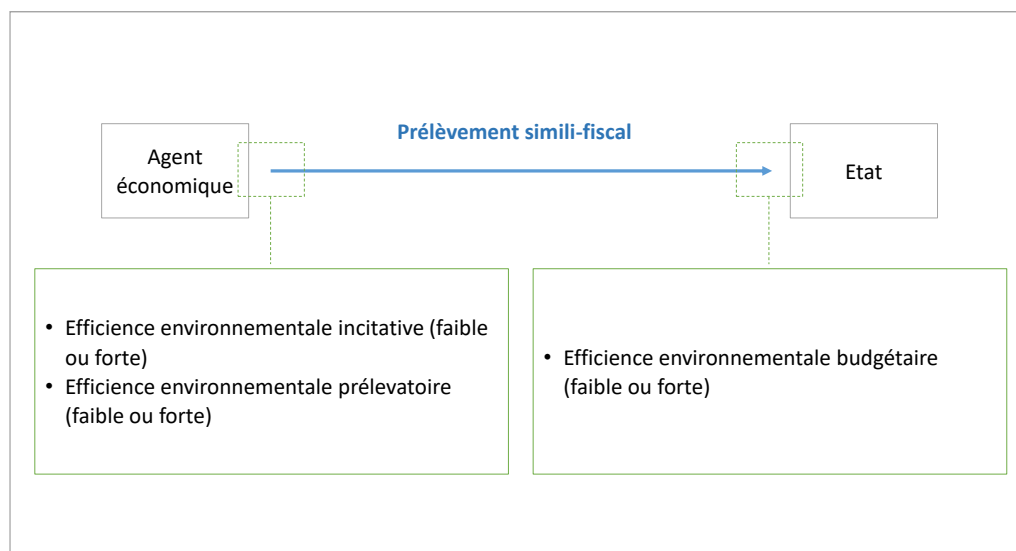


Figure 21 – *Efficacités environnementales possibles d'un prélèvement simili-fiscal (version simplifiée)*

Source : Présente étude

comportements *dynamiquement favorables à l'environnement* mais parfois *statiquement défavorables à l'environnement*).

¹⁸² Par exemple, les subventions aux véhicules électriques ne possèdent qu'une *efficience environnementale faible* : en effet, elles induisent un recours aux véhicules électriques qui, s'ils polluent moins que des véhicules à essence lors de leur utilisation, n'en restent pas moins polluants lors de leur production, utilisation et fin de vie. Cette subvention ne produit donc qu'une diminution d'externalité environnementale négative. On verra par la suite que de telles subventions sont à manier avec précaution du fait des effets pervers qu'elles peuvent engendrer.

¹⁸³ Une telle appellation vise à souligner qu'un tel instrument simili-fiscal induit chez les agents économiques l'adoption de comportements réellement favorables à l'environnement (c'est-à-dire de comportements à la fois *dynamiquement favorables à l'environnement* et *statiquement favorables à l'environnement*).

¹⁸⁴ Par exemple, les subventions à des initiatives visant à rétablir la biodiversité possèdent une *efficience environnementale forte*, car induisent la production d'externalités environnementales positives.

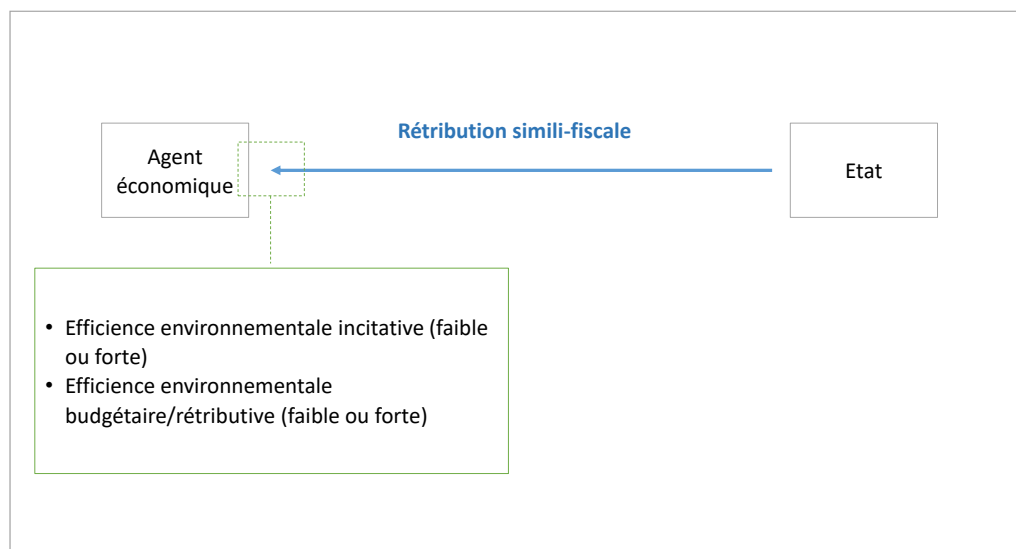


Figure 22 – *Efficiences environnementales possibles d'une rétribution simili-fiscale (version simplifiée)*

Source : *Présente étude*

Paragraphe 2 – La notion juridique prospective d' « instrument simili-fiscal environnemental »

31. **Introduction.** Deux concepts clés pour la présente étude ont été précédemment posés. Premièrement la notion d'*instrument simili-fiscal*, qui élargit la notion d'instrument fiscal à des dispositifs adjacents tels que les subventions et les marchés de quotas. Deuxièmement la notion d'*efficience environnementale*¹⁸⁵, qui permet de caractériser l'aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire des effets favorables à l'environnement au regard de son coût pour la société.
32. **Définitions.** Ces concepts, combinés, vont permettre d'établir les notions de *fiscalité environnementale* et de *simili-fiscalité environnementale*.
 - **Fiscalité environnementale :**
 - *Instrument fiscal environnemental* (ou *Instrument fiscal écologique* ou *Instrument fiscal vert* ou *Instrument fiscal environnemental au sens strict* ; en anglais « *Environmental tax instrument* » ou « *Ecological tax instrument* » ou « *Green tax instrument* » ou « *Environmental tax instrument in the strict sense* »). Instrument fiscal doté d'efficience environnementale¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Pour des développements détaillés sur le concept d'*efficience environnementale*, v. § 841 (concernant les instruments de politique publique) et § 850 (concernant les instruments simili-fiscaux).

¹⁸⁶ On pose donc une définition de la fiscalité environnementale purement « par les effets », et non par l'assiette ou la finalité. Le critère d'efficience environnementale d'un dispositif fiscal sera donc à apprécier indépendamment de son assiette, de l'affectation

- **Fiscalité environnementale** (ou *Fiscalité écologique* ou *Fiscalité verte* ou *Fiscalité environnementale au sens strict* ; en anglais « *Environmental taxation* » ou « *Ecological taxation* » ou « *Green taxation* » ou « *Environmental tax instruments* » ou « *Environmental taxation in the strict sense* ») : Ensemble des instruments fiscaux dotés d'efficacité environnementale¹⁸⁷.
 - **Fiscalité environnementale incitative** (respectivement *budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte* ; plus rarement *répressive, obligatoire*) : Ensemble des instruments fiscaux dotés d'efficacité environnementale incitative (respectivement *budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte* ; plus rarement *répressive, obligatoire*).
- **Simili-fiscalité environnementale.**
 - **Instrument simili-fiscal environnemental** (ou *Instrument simili-fiscal écologique* ou *Instrument simili-fiscal vert* ou *Instrument fiscal environnemental au sens large* ; en anglais « *Environmental tax-like instrument* » ou « *Ecological tax-like instrument* » ou « *Green tax-like instrument* » ou « *Environmental tax instrument in the broad sense* »). Instrument simili-fiscal doté d'efficacité environnementale.
 - **Simili-fiscalité environnementale** (ou *Simili-fiscalité écologique* ou *Simili-fiscalité verte* ou *Fiscalité environnementale / écologique / verte au sens large* ; en anglais « *Environmental tax-like instruments* » ou « *Ecological tax-like instruments* » ou « *Green tax-like instruments* » ou « *Environmental taxation in the broad sense* ») : Ensemble des instruments simili-fiscaux dotés d'efficacité environnementale.
 - **Simili-fiscalité environnementale incitative** (respectivement *budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte* ; plus rarement *répressive, obligatoire*) : Ensemble des instruments simili-fiscaux dotés d'efficacité environnementale incitative (respectivement *répressive, obligatoire, budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte* ; plus rarement *répressive, obligatoire*).
- **Fiscalité classique.**
 - **Instrument fiscal classique** (*Instrument fiscal classique au sens strict* ; en anglais « *Classical tax instrument* » ou « *Classical tax instrument in the strict sense* »). Instrument fiscal non doté d'efficacité environnementale.

des recettes / dépenses liées ou encore de l'intention du législateur au moment de sa mise en place. Concernant une telle approche de la fiscalité environnementale, v. notamment : *Fiscalité et environnement - 23ème rapport au Président de la République, op. cit.*, p. 9 ; N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale, op. cit.*, § 346.

¹⁸⁷ V. note 186.

- **Fiscalité classique** (ou *Fiscalité classique au sens strict* ; en anglais « *Classical taxation* » ou « *Classical tax instruments* » ou « *Classical taxation in the strict sense* ») : Ensemble des instruments fiscaux non dotés d'efficacité environnementale.
- **Simili-fiscalité classique.**
 - **Instrument simili-fiscal classique** (ou *Instrument simili-fiscal classique* ou *Instrument fiscal classique au sens large* ; en anglais « *Classical tax-like instrument* » ou « *Classical tax instrument in the broad sense* »). Instrument simili-fiscal non doté d'efficacité environnementale.
 - **Simili-fiscalité classique** (ou *Fiscalité classique au sens large* ; en anglais « *Classical tax-like instruments* » ou « *Classical taxation in the broad sense* ») : Ensemble des instruments simili-fiscaux non dotés d'efficacité environnementale.

Section 3 – Les enjeux de la présente étude

33. **Questionnements posés par la fiscalité environnementale actuelle.** En dépit des développements récents que la fiscalité environnementale a pu connaître, plusieurs questions continuent de se poser quant au rôle et aux modalités que celle-ci doit adopter.

Premièrement, la fiscalité environnementale peut-elle se montrer à la hauteur des enjeux écologiques contemporains ? En effet, la France, comme beaucoup d'autres pays, présente des difficultés à respecter ses engagements environnementaux, en particulier ses promesses de réduction d'émission de gaz à effet de serre prises dans le cadre des accords de Paris¹⁸⁸. Il est possible d'y voir, entre autres, un symptôme du déficit d'efficacité de la fiscalité écologique actuelle¹⁸⁹.

Deuxièmement, la multiplicité des situations et des acteurs auxquels la fiscalité environnementale a vocation à s'appliquer commande-t-elle la diversité des dispositifs devant la constituer ? Ou est-il possible, par simplicité, de dégager un principe fiscal environnemental unique et juste, applicable indépendamment du contexte rencontré ?

Troisièmement, une fiscalité écologique peut-elle être mise en place de manière à être pleinement acceptée par la société ? En effet, des problématiques

¹⁸⁸ *Dépasser les constats. Mettre en oeuvre les solutions.*, Haut Conseil pour le Climat, juin 2022, p. 6. : « *Les impacts du changement climatique dû à l'influence humaine s'aggravent en France comme dans chaque région du monde, avec une intensification d'effets chroniques et aigus, et des conséquences humaines, matérielles et financières importantes. La réponse de la France au réchauffement climatique progresse mais reste insuffisante et les politiques d'adaptation souffrent d'un manque d'objectifs stratégiques, de moyens et de suivi.* »

¹⁸⁹ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 27.

telles que la modification du coût de la vie engendrée par les taxes environnementales, ou encore l'affectation des recettes générées, ont pu engendrer des tensions sociales significatives. Ainsi, c'est la « taxe carbone », plus précisément la composante carbone de l'ex-taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), qui a été le déclencheur de la crise des « Gilets Jaunes » survenue en octobre 2018¹⁹⁰.

34. **Problématique.** Au regard des considérations précédentes, est-il possible, à partir de l'exemple du cas français, de suggérer une évolution de la fiscalité environnementale actuelle ? Quelles en seraient les implications pour l'architecture juridique et fiscale existante ? Au-delà, la fiscalité verte peut-elle servir de base au développement d'une réponse systémique à la crise écologique contemporaine, permettant de rediriger les comportements à grande échelle et mener une politique environnementale d'ampleur ?
35. **Plan général.** On met tout d'abord en perspective, dans un premier temps, la fiscalité environnementale française. Celle-ci, légitimée par divers principes constitutionnels, internationaux et européens, se manifeste au travers d'un abondant ensemble de dispositifs fiscaux, mais présente cependant certaines limites au regard des enjeux écologiques actuels (- 0). On suggère ensuite une évolution de la fiscalité environnementale actuelle en posant les fondations d'un *système harmonisé de préservation de l'environnement* (« système SHAPE »). Celui-ci consisterait en une architecture fiscale, économique et comptable permettant de faire apparaître le *prix environnemental* de l'ensemble des biens et services existants. Le prix environnemental proviendrait de la répercussion d'un instrument fiscal de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) harmonisant l'ensemble de la fiscalité environnementale actuelle, et serait enregistré par les entreprises au niveau d'une *comptabilité classique et environnementale* (CCE). L'objectif serait d'inciter les agents économiques à pleinement prendre en compte l'impact écologique de leurs actions, afin de réorienter leurs comportements en faveur de l'environnement (- Partie II -). Enfin, on s'intéresse à la mise en place concrète du système SHAPE d'un point de vue juridique et fiscal. On détaille ainsi les adaptations en droit français qui seraient nécessaires pour introduire la CPA, concernant par exemple sa nature juridique, son encadrement par le droit interne, ainsi que son interaction avec le système fiscal existant. Pour les prix environnementaux et la comptabilité classique et environnementale, on décrit diverses mesures annexes nécessaires, en se focalisant sur les enjeux posés par ces instruments en matière fiscale (- Partie III -). Un cadre formel est également développé pour faire bénéficier à l'ensemble de l'étude d'une structure de réflexion cohérente et définir divers concepts fondamentaux (- Cadre théorique -).

¹⁹⁰ D. BUREAU, F. HENRIET et K. SCHUBERT, « Pour le climat : une taxe juste, pas juste une taxe », *Notes du conseil d'analyse économique*, 2019, vol. 50, n° 2, pp. 1-12.

36. **Remarque terminologique.** On emploiera fréquemment le terme d'« harmonisation » tout au long de l'étude, en parlant par exemple de « fiscalité environnementale *harmonisée* » ou de « Système *harmonisé* de préservation de l'environnement ». Ce terme vise à indiquer le fait que des instruments prospectifs comme la CPA, les PCE ou la CCE permettraient d'unifier, d'harmoniser une large variété d'instruments fiscaux, économiques et comptables existants. Il souligne également la pleine concordance que l'on s'efforce d'atteindre entre les différents instruments du système SHAPE, en anticipant de nombreuses interactions possibles entre ceux-ci, notamment sur le plan fiscal, afin d'arriver à une réponse systémique la plus efficiente possible. Il désigne enfin, à titre d'ouverture, l'harmonisation juridique et fiscale que le système SHAPE rendrait nécessaire au niveau international, notamment européen, bien que cet aspect ne soit pas développé en profondeur dans ces travaux.

Partie I – La mise en perspective de la fiscalité environnementale actuelle en France

37. **Introduction.** La fiscalité environnementale est une fiscalité « en devenir »¹⁹¹ considérée comme un des outils essentiels pour répondre à la crise écologique actuelle, en France¹⁹² et au niveau international¹⁹³. Son objectif est notamment de réguler les comportements polluants des agents et encourager la transition écologique, afin de respecter les engagements pris dans les Accords de Paris¹⁹⁴, ainsi qu'en France dans la loi énergie-climat¹⁹⁵ qui prévoit de diminuer le recours aux énergies fossiles de 40% d'ici 2030 et d'atteindre la neutralité carbone d'ici 2050.
38. **Plan d'étude.** On détaille tout d'abord la manière dont la fiscalité environnementale française s'articule (– Titre I –). On en examine ensuite les limites actuelles (– Titre II –).

Titre I – La structure de la fiscalité environnementale française

39. **Introduction.** Trouvant son origine dans le principe « pollueur-payeur »¹⁹⁶, la fiscalité environnementale française s'est peu à peu étendue à partir des années 1960. Elle se compose aujourd'hui d'une grande variété de dispositifs touchant aux domaines de l'énergie, des transports, de la pollution, des ressources et de l'artificialisation des sols. Elle est de plus complétée, à l'échelle nationale ou européenne, par certains mécanismes simili-fiscaux, notamment les subventions environnementales ainsi que les marchés de droits à polluer.

¹⁹¹ P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.*, § 1.

¹⁹² V. par exemple : B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, *op. cit.*, p. 5.

¹⁹³ V. par exemple : OCDE, *Taxing Energy Use 2019*, *op. cit.*, Executive summary: « Well-designed systems of energy taxation encourage citizens and investors to favour clean over polluting energy sources. Fuel excise and carbon taxes are simple and cost-effective tools to limit climate change, but the politics of carbon pricing often prove to be challenging. Taxes on energy use also contribute to limiting health damage from local pollution, which is a pertinent policy concern in an urbanising world. »

¹⁹⁴ Accords de Paris sur le climat, *op. cit.*

¹⁹⁵ Loi du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat, France.

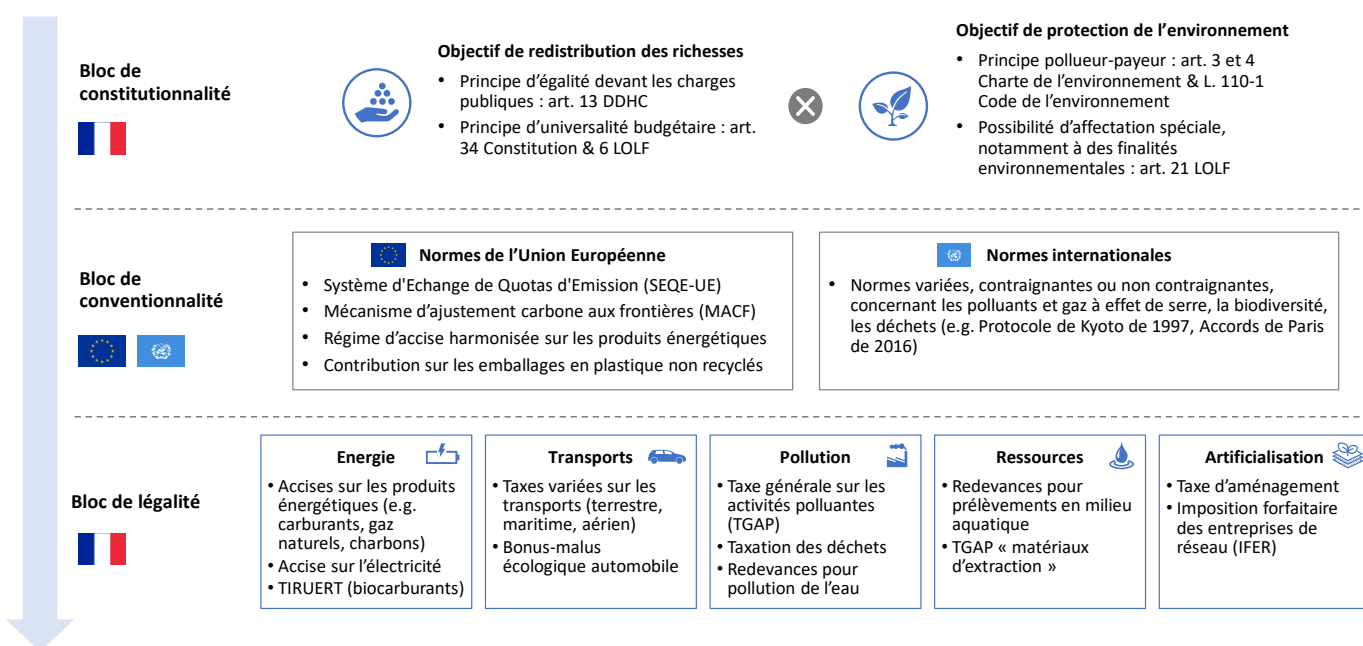
¹⁹⁶ V. notamment : Recommandation du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international, C(72)128, *op. cit.*

40. **Plan d'étude.** On étudie tout d'abord les principes constitutionnels, internationaux et européens susceptibles de fonder la fiscalité environnementale (- Chapitre 1 -). On détaille ensuite comment celle-ci s'articule en France, en élargissant les développements à l'ensemble des instruments simili-fiscaux environnementaux existants (- Chapitre 2 -). Un panorama général est présenté d'emblée ci-dessous (Figure 23).

Figure 23

La fiscalité environnementale et ses mécanismes assimilés se fondent sur de nombreuses normes au niveau national, européen et international

Panorama de la fiscalité environnementales actuelle



Source: C. DAO

Chapitre 1 – Les principes internes, européens et internationaux liant le droit français en matière de fiscalité environnementale

41. **Introduction.** On s'intéresse dans cette partie aux normes supra-législatives présentant un lien avec la fiscalité environnementale.
42. **Plan d'étude.** En France, diverses normes constitutionnelles (– Section 1 –), internationales ou européennes (– Section 2 –), juridiquement contraignantes ou non, viennent légitimer avec plus ou moins de force la fiscalité environnementale¹⁹⁷.

Section 1 – L'encadrement de la fiscalité environnementale en droit interne

43. **Introduction.** La fiscalité environnementale dispose d'une double nature, d'une part imposition générant des recettes budgétaires, et d'autre part instrument de politique publique visant à responsabiliser les comportements dans un but de protection de l'environnement.

D'un point de vue juridique, la fiscalité environnementale constitue à ce titre un instrument particulier, dont le déploiement est susceptible de présenter « *de réels obstacles juridiques* »¹⁹⁸ au regard du droit interne français, en particulier au regard du principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt.

D'un point de vue budgétaire, ces deux finalités peuvent apparaître contradictoires : la première semble motiver des taxes avec une assiette large et des taux faibles, tandis que la seconde semble plutôt requérir des taxes avec une assiette focalisée et un taux élevé afin de réellement réorienter les comportements des contribuables¹⁹⁹.

44. **Plan d'étude.** On examine tout d'abord les textes constitutionnels pertinents en matière de fiscalité environnementale (– Sous-section 1 –), avant de s'attacher aux principes de droit interne venant encadrer l'usage de la fiscalité environnementale (– Sous-section 2 –).

¹⁹⁷ V. à ce sujet notamment un des rapports du Conseil des prélèvements obligatoires sur la fiscalité environnementale, qui en fournit une liste détaillée : C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, Paris, février 2019.

¹⁹⁸ S. CAUDAL, « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France. », *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 9.

¹⁹⁹ P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.*

Sous-section 1 – L’inspiration constitutionnelle de la fiscalité environnementale²⁰⁰

45. **Plan d’étude.** En droit interne, deux finalités fixées par les textes constitutionnels peuvent venir en fondement de la fiscalité environnementale : d’une part un objectif de rendement budgétaire visant à la couverture des charges publiques, en tant qu’instrument fiscal (– Paragraphe 1 –), et d’autre part un objectif de protection de l’environnement, en tant qu’instrument de politique publique écologique (– Paragraphe 2 –)²⁰¹.

Paragraphe 1 – Un objectif de rendement budgétaire notamment encadré par un principe d’égalité devant les charges publiques

46. **Objectif de rendement budgétaire.** L’objectif de rendement de la fiscalité, visant à assurer la couverture des charges publiques, est posé à l’article 13 de la Déclaration des droits de l’homme et du citoyen²⁰² : « *Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.* ».

Il s’agit de l’objectif classiquement dévolu à l’impôt, comme en témoigne la définition posée par Gaston Jèze : « *L’impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d’autorité, à titre définitif et sans contrepartie, dans le but d’assurer la couverture des charges publiques* »²⁰³ ou encore l’approche adoptée par le juge constitutionnel qui « *n’admet pas que, pour une même mesure fiscale, le législateur se prévale à la fois d’un objectif de rendement, qui est l’objectif “naturel” de l’impôt, et d’un objectif comportemental.* »²⁰⁴.

47. **Principe d’égalité devant l’impôt.** Pour encadrer l’usage de l’impôt, un principe d’égalité devant l’impôt est posé par les textes constitutionnels. Il s’agit d’un principe fondamental en matière fiscale, au point d’en représenter « *de loin la norme*

²⁰⁰ V. notamment : C. BEAUFILS, « L’encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne : un barrage pacifique », *Gestion & Finances Publiques*, 2021, vol. 2, n° 2, pp. 27-34., § 2 et suivants.

²⁰¹ Sur cet objectif dual de la fiscalité écologique, v. notamment : A. BAUDU, « La fiscalité environnementale française : une fiscalité de rendement ou d’incitation ? », *Revue française d’administration publique*, 2012, vol. 144, n° 4, pp. 981-993 ; P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.* ; H.R. LALLEMANT-MOE, « Les deux visages de l’impôt à finalité écologique », *Pouvoirs*, 2017, vol. 161, n° 2, pp. 147-158.

²⁰² Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 13.

²⁰³ G. JÈZE, *Cours de finances publiques, op. cit.* V. à ce sujet également : O. NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l’impôt de Gaston Jèze », *Revue de droit public*, 2008, n° 1, pp. 119-131.

²⁰⁴ Commentaire de la décision suivante du Conseil constitutionnel : Cons. Const., décision n°2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *Société Layher SAS*, JORF n°0230 du 2 octobre 2016 texte n° 58.

de contrôle principale »²⁰⁵. Ce principe d'égalité devant l'impôt se décline de deux manières²⁰⁶.

D'une part, un principe d'égalité devant la loi fiscale, posé à l'article 6 DDHC : « *La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse [...]* », cet article trouvant bien à s'appliquer en matière fiscale²⁰⁷. Sur la base de ce fondement juridique, le Conseil constitutionnel a énoncé ce principe d'égalité devant la loi ainsi : « *Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »²⁰⁸. Ce principe implique ainsi que la norme fiscale soit appliquée de la même manière à deux contribuables dans la même situation.

D'autre part, un principe d'égalité devant les charges publiques, posé à l'article 13 DDHC : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.* ». Ce principe implique ainsi que le poids des charges publiques soit réparti de manière équitable entre les contribuables en fonction de leur capacité contributive.

48. **Transition.** Pour autant, à côté de cet objectif traditionnel de rendement budgétaire attribué à la fiscalité, un autre objectif semble assigné à la fiscalité environnementale, ayant lui aussi valeur constitutionnelle : il s'agit de la protection de l'environnement.

Paragraphe 2 – Un objectif de protection de l'environnement notamment encadré par un principe « pollueur-payeur »

49. **Objectif de protection de l'environnement.** Un objectif clair de protection de l'environnement est posé par les textes constitutionnels français, notamment aux

²⁰⁵ B. LIGNEREUX, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Précis fiscal, Paris, LexisNexis, 2023., § 14, p. 8.

²⁰⁶ V. notamment à ce sujet : O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, octobre 2011, n° 4, pp. 7-13 ; L. AYRAULT, « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII*, 2020, vol. 4, n° 1, pp. 35-43.

²⁰⁷ Pour la première décision à ce sujet, v. Cons. Const., décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973, Journal officiel du 28 décembre 1973, page 14004. ; pour une illustration plus récente, v. Cons. Const., décision n°2019-820 QPC du 17 janvier 2020, *Époux K.*, JORF n°0015 du 18 janvier 2020, texte n° 32.

²⁰⁸ V. notamment : Cons. Const., décision n°96-375 DC du 09 avril 1996, Journal officiel du 13 avril 1996, page 5730, § 8. ; Cons. Const., décision n°2006-540 DC du 27 juillet 2006, Journal officiel du 3 août 2006, page 11541, texte n° 2, § 13.

articles 1²⁰⁹, 2²¹⁰ et 6²¹¹ de la Charte de l'environnement. Cette Charte, ajoutée en 2005 au bloc de constitutionnalité français, pose en effet plusieurs droits et devoirs fondamentaux en matière écologique.

Preuve de son importance croissante, cet objectif a été consacré par le Conseil constitutionnel en tant qu'objectif d'intérêt général²¹², puis en tant qu'objectif à valeur constitutionnelle en 2020²¹³.

Pour autant, est-il possible d'en spécifiquement déduire la nécessité d'une fiscalité environnementale ? En effet, de nombreux autres outils, en particulier budgétaires et réglementaires, s'offrent au législateur soucieux de protection de l'environnement. Aussi ce dernier pourrait-il décider, en lieu et place d'une fiscalité environnementale, de directement fixer des seuils maximums d'émissions de polluants accompagnés de sanctions en cas de violation, ou encore de subventionner certains comportements qu'il considère comme vertueux d'un point de vue écologique.

²⁰⁹ Charte de l'environnement, 1 mars 2005, art. 1. : « Chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et respectueux de la santé. »

²¹⁰ *Ibid.*, art. 2. : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. »

²¹¹ Charte de l'environnement, *op. cit.*, art. 6 : « Les politiques publiques doivent promouvoir un développement durable. A cet effet, elles concilient la protection et la mise en valeur de l'environnement, le développement économique et le progrès social. ». La censure de dépenses fiscales étant trop défavorables à l'environnement pourrait être fondée a priori sur cet article de la Charte de l'environnement - v. à ce sujet : S. CAUDAL, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », *Revue juridique de l'Environnement*, 2005, vol. 30, n° 1, pp. 237-243.

²¹² V. notamment : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Journal officiel* du 31 décembre 2000, p. 21204. : « l'objectif de la mesure est [...] de renforcer la lutte contre l'« effet de serre » [...] ; que c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif d'intérêt général qu'il convient de répondre aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt ; » ; Cons. Const., décision n°2013-346 QPC du 11 octobre 2013, *Société Schuepbach Energy LLC*, *JORF* du 13 octobre 2013 page 16905, § 12. : « qu'en interdisant le recours à des forages suivis de fracturation hydraulique de la roche [...], le législateur a poursuivi un but d'intérêt général de protection de l'environnement » ; Cons. Const., décision n°2016-605 QPC du 17 janvier 2017, *Confédération française du commerce de gros et du commerce international*, *JORF* n°0017 du 20 janvier 2017 texte n° 78, § 8. : « [...] le législateur a entendu, pour limiter le coût de transport des déchets [...], favoriser un maillage de points de collecte au plus près des chantiers de construction. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. ».

²¹³ V. Cons. Const., décision n°2019-823 QPC du 31 janvier 2020, *Union des industries de la protection des plantes*, *JORF* n°0027 du 1 février 2020, texte n° 100, § 4. : « Aux termes du préambule de la Charte de l'environnement : « l'avenir et l'existence même de l'humanité sont indissociables de son milieu naturel ... l'environnement est le patrimoine commun des êtres humains... la préservation de l'environnement doit être recherchée au même titre que les autres intérêts fondamentaux de la Nation ... afin d'assurer un développement durable, les choix destinés à répondre aux besoins du présent ne doivent pas compromettre la capacité des générations futures et des autres peuples à satisfaire leurs propres besoins ». Il en découle que la protection de l'environnement, patrimoine commun des êtres humains, constitue un objectif de valeur constitutionnelle. »

50. **Principe « pollueur-payeur ».** Le principe « pollueur-payeur » est d'origine économique²¹⁴, et vise à ce que les externalités environnementales négatives engendrées par le comportement d'un acteur soit internalisées au niveau de celui-ci. Il a été reconnu en 1972 par l'OCDE : « [Le principe « pollueur-payeur »] signifie que le pollueur devrait se voir imputer les dépenses relatives aux mesures arrêtées par les pouvoirs publics pour que l'environnement soit dans un état acceptable. En d'autres termes, le coût de ces mesures devrait être répercuté dans le coût des biens et services qui sont à l'origine de la pollution du fait de leur production et/ou de leur consommation. »²¹⁵. Ce principe s'adresse en particulier à la puissance publique qui doit (i) définir les externalités environnementales concernées, (ii) poser un niveau de pollution²¹⁶ jugé tolérable pour que l'environnement soit dans un état « acceptable » et (iii) faire en sorte que les externalités environnementales soit intégrées au niveau des agents les ayant engendrées²¹⁷. Le principe « pollueur-payeur a été reconnu par la loi dans de nombreux États²¹⁸ et constitue une des bases de la politique écologique menées par l'Union Européenne²¹⁹. En France, il a été consacré en 2005 dans les textes constitutionnels au sein de la Charte de l'environnement, qui reconnaît le principe « pollueur-payeur » selon deux déclinaisons.

D'une part, le principe de prévention, à l'article 3, prévoit que : « Toute personne doit, dans les conditions définies par la loi, prévenir les atteintes qu'elle est susceptible de porter à l'environnement ou, à défaut, en limiter les conséquences ». Semble

²¹⁴ V. notamment : A. MARSHALL, *Principes d'économie politique. Tome premier*, s.l., Hachette Livre BNF, 1 septembre 2014. ; A.C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, op. cit. ; A.V. KNEESE, *Economie et gestion de la qualité des eaux*, s.l., Relié, 1 janvier 1967.

²¹⁵ Recommandation du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international, C(72)128, op. cit.

²¹⁶ La pollution est traditionnellement définie de la manière suivante : « L'introduction directe ou indirecte, par l'activité humaine, de substances, de vibrations, de chaleur ou de bruit dans l'air, l'eau ou le sol, susceptibles de porter atteinte à la santé humaine ou à la qualité de l'environnement, d'entraîner des détériorations aux biens matériels, une détérioration ou une entrave à l'agrément de l'environnement ou à d'autres utilisations légitimes de ce dernier. ». V. notamment à ce sujet : Déclaration de Stockholm, 1972. ; Convention pour la prévention de la pollution marine d'origine tellurique, 4 juin 1974. ; Convention de Genève sur la pollution atmosphérique transfrontière à longue distance, 1979. ; Convention de Montego Bay sur le droit de la mer, 1982. ; Directive 2010/75/UE du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 relative aux émissions industrielles (prévention et réduction intégrées de la pollution).

²¹⁷ N. de SADELEER, *Les principes du pollueur-payeur, de prévention et de précaution: essai sur la genèse et la portée juridique de quelques principes du droit de l'environnement*, Universités francophones, Bruxelles, Bruylant, 1999.

²¹⁸ Par exemple : Afrique du Sud, Algérie, Autriche, Chine, Chypre, Danemark, France, Mexique, Nouvelle-Zélande, Roumanie, Etats-Unis. V. à ce sujet : M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 79.

²¹⁹ Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne., art. 191, § 2 : « La politique de l'Union dans le domaine de l'environnement vise un niveau de protection élevé, en tenant compte de la diversité des situations dans les différentes régions de l'Union. Elle est fondée sur les principes de précaution et d'action préventive, sur le principe de la correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement et sur le principe du pollueur-payeur. »

ici concernée la dimension incitative de la fiscalité environnementale : celle-ci en taxant les comportements peu respectueux de l'environnement, découragerait ces derniers. Il s'agit donc d'une version préventive du principe « pollueur-payeur » – pour ne pas avoir à payer, le pollueur ne doit pas polluer ;

D'autre part, le principe de réparation, à l'article 4, dispose que : « *Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi* ». Il s'agit dans ce cas d'une version réparatoire du principe « pollueur-payeur », qui ne semble pas concerner en elle-même la fiscalité environnementale, mais plutôt relever du droit de la responsabilité²²⁰ : le pollueur doit réparer le préjudice écologique qu'il a causé, indépendamment de toute imposition qu'il aurait déjà payée auparavant. Pour autant la fiscalité environnementale pourrait également être rapprochée de ce principe de réparation, sous deux conditions. D'une part en ne considérant cette fois-ci pas sa visée incitative mais son objectif de rendement budgétaire, c'est-à-dire en la regardant pour sa capacité à générer des recettes pour les finances publiques. D'autre part en décidant d'affecter ces dernières à la réparation par la collectivité des dégradations environnementales causées par les contribuables. En ce cas, la ou les impositions concernées tendraient vers la nature de redevance, tout au moins si une identité stricte devait être dégagée entre le montant de l'imposition et le coût de la dépollution²²¹.

51. **Soutien constitutionnel incertain pour la fiscalité environnementale.** Cependant, si le principe de « pollueur-payeur » suggère l'instauration d'une fiscalité environnementale, il ne l'implique pas nécessairement²²² et n'en constitue donc pas un « *fondement juridique au sens strict* »²²³. En effet, pour l'application de ce principe, l'intervention du législateur est expressément requise par les textes constitutionnels²²⁴, une telle nécessité étant régulièrement rappelée par la jurisprudence du Conseil constitutionnel²²⁵. Ainsi l'article L. 110-1, II, 3° du Code

²²⁰ En témoignent ainsi les articles 1246 et suivants du Code civil introduits en 2016 à propos de la réparation des préjudices écologiques. V. notamment Code civil, art. 1246. : « *Toute personne responsable d'un préjudice écologique est tenue de le réparer* ».

²²¹ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 19.

²²² *Ibid.*, § 20 et suivants.

²²³ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, Paris, Conseil des prélèvements obligatoires, septembre 2019., p. 39.

²²⁴ Charte de l'environnement, op. cit., art. 3 : « *Toute personne doit, dans les conditions définies par la loi, prévenir les atteintes qu'elle est susceptible de porter à l'environnement ou, à défaut, en limiter les conséquences* » et art. 4 : « *Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi* » [Nous soulignons]

²²⁵ V. par exemple Cons. Const., décision n°2011-116 QPC du 08 avril 2011, Journal officiel du 9 avril 2011, page 6361, texte n° 89. ; Cons. Const., décision n°2020-881 QPC du 05 février 2021, JORF n°0032 du 6 février 2021, texte n° 65. : « *L'article 4 de la Charte de l'environnement prévoit : « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi ». Il incombe au législateur*

de l'environnement définit explicitement le principe « pollueur-payeur » : « Le principe « pollueur-payeur », selon lequel les frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur », tandis que l'article L. 1211-3, I du Code des transports dispose que la politique globale des transports doit intégrer « non seulement les coûts économiques mais aussi les coûts sociaux et environnementaux, monétaires et non monétaires résultant de la création, de l'entretien et de l'usage des infrastructures, des équipements et des matériels de transport qui sont supportés par les usagers et les tiers ». Pour faire respecter le principe « pollueur-payeur », le juge constitutionnel laisse donc une marge d'appréciation au législateur²²⁶, qui est alors libre d'utiliser des instruments économiques, par exemple des dispositifs fiscaux ou de marchés de quotas, ou bien des instruments juridiques, par exemple la réglementation ou le droit de la responsabilité.

Le principe « pollueur-payeur » n'impliquant pas obligatoirement la mise en place d'une fiscalité environnementale, il ne peut pas lui fournir de protection contre d'autres normes supra-législatives lors du contrôle par le juge constitutionnel. En effet, la fiscalité environnementale doit alors être considérée comme « ne se bornant pas à tirer les conséquences nécessaires de dispositions constitutionnelles »²²⁷, et par conséquent ne bénéficiant pas de la protection d'un « écran constitutionnel » qui lui permettrait de par exemple déroger à des normes de droit international²²⁸ ou à des principes constitutionnels tel que celui d'égalité devant les charges publiques²²⁹.

et, dans le cadre défini par la loi, aux autorités administratives de déterminer, dans le respect des principes ainsi énoncés, les modalités de la mise en œuvre de ces dispositions. »

²²⁶ J.-S. BODA, « Le Conseil constitutionnel et l'article 4 de la Charte de l'environnement : sur une occasion manquée », *La Semaine Juridique - Administrations et collectivités territoriales (JCP A)*, avril 2024.

²²⁷ V. par exemple CE, 06 avr. 2016, n° 380570, *M. A. et autres*, Publié au recueil Lebon. : « Le juge administratif contrôle la compatibilité d'une loi organique avec un traité international, dans la mesure où les dispositions contestées ne se bornent pas à tirer les conséquences nécessaires de dispositions constitutionnelles. », précisant les modalités du contrôle de conventionnalité reconnu par le Conseil d'État notamment dans CE, 20 oct. 1989, n° 108243, *Nicolo*, Publié au recueil Lebon. : « En vertu des dispositions de l'article 55 de la Constitution, il appartient au juge administratif de contrôler la compatibilité entre les traités internationaux et les lois françaises même postérieures. »

²²⁸ La théorie de « l'écran constitutionnel » découle de la supériorité des textes constitutionnels sur le droit international : elle pose qu'une loi ou un règlement administratif se bornant à strictement appliquer des dispositions à valeur constitutionnelle ne peut pas être censurée au motif qu'elle contreviendrait à une règle de droit international, dès lors que de telles dispositions à valeur constitutionnelle ne peuvent pas elles-mêmes être remises en cause devant le juge administratif. V. à ce sujet : CE, 30 oct. 1998, n° 200286;200287, *Sarran et Levacher*, Publié au recueil Lebon; GAJA, 23e éd., 2021, n° 91 ; D. 2000, jurispr. p. 152, note E. Aubin ; AJDA 1998, p. 1039 , chron. F. Raynaud et P. Fombeur ; RFDA 1999, p. 57, obs. L. Dubouis, B. Mathieu, M. Verpeaux et O. Gohin ; Cah. Cons. const. 1999, n° 7, p. 87 , comm. C. Maugué ; Lebon, p. 368 ; RFDA 1998, p. 1091, concl. C. Maugué et note D. Alland.

²²⁹ C. BEAUFILS, « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne », *op. cit.*

Pour autant, l'objectif de protection de l'environnement et le principe « pollueur-payeur » étants à valeur constitutionnelle²³⁰, ils peuvent eux-mêmes venir contrebalancer d'autres objectifs ou principes à valeur constitutionnelle encadrant la loi fiscale, lors du contrôle de celle-ci par le juge constitutionnel²³¹, apportant par là un appui indirect à la fiscalité environnementale. Par exemple, une mise en balance avec des principes tels que la liberté d'entreprendre ou la liberté d'aller et venir²³² pourrait être envisagée, même si ce cas de figure n'est pas encore apparu dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel dans le champ fiscal²³³.

Sous-section 2 – Les principes de droit interne s'appliquant à la fiscalité environnementale

52. **Introduction.** Cette tension entre les deux objectifs assignés à la fiscalité environnementale, rendement budgétaire et protection de l'environnement, transparaît dans la manière dont le droit interne, en particulier le juge constitutionnel, encadre l'usage de la fiscalité environnementale.
53. **Plan d'étude.** On examine ainsi les considérations relatives à son instauration (– Paragraphe 1 –), ses modalités de prélèvement auprès des contribuables (– Paragraphe 2 –) et l'affectation de ses recettes (– Paragraphe 3 –).

Paragraphe 1 – Une instauration des taxes environnementales relevant de la compétence du législateur

54. **Compétence législative.** Les instruments fiscaux environnementaux relèvent de la compétence du législateur aux termes de l'article 34 de la Constitution : « *La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions*

²³⁰ Pour la valeur constitutionnelle de l'objectif de protection de l'environnement, v. § 49. ; Pour la valeur constitutionnelle du principe « pollueur-payeur », celle-ci a été reconnu par le Conseil constitutionnel, puis le Conseil d'État. V. Cons. Const., décision n°2008-564 DC du 19 juin 2008, Journal officiel du 26 juin 2008, page 10228, texte n° 3. ; CE, 03 oct. 2008, n° 297931, *Commune d'Annecy*, Publié au recueil Lebon. ; v. à ce sujet : J.-S. BODA, « Le Conseil constitutionnel et l'article 4 de la Charte de l'environnement : sur une occasion manquée », *op. cit.*

²³¹ C. BEAUFILS, « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne », *op. cit.*

²³² De tels principes encadrent également la loi fiscale, v. par exemple : B. LIGNEREUX, *Précis de droit constitutionnel fiscal*, Précis fiscal, Paris, LexisNexis, 2020., pp. 467-478

²³³ Hors champ fiscal, v. par exemple : Cons. Const., décision n°2019-823 QPC du 31 janvier 2020, *op. cit.*, § 12 : l'interdiction de la production, du stockage et de la circulation de certains produits phytopharmaceutiques assure « *une conciliation qui n'est pas manifestement déséquilibrée entre la liberté d'entreprendre et les objectifs de valeur constitutionnelle de protection de l'environnement et de la santé.* ».

de toutes natures ». Ainsi, la loi doit déterminer l'assiette des taxes écologiques, ainsi que les valeurs – ou un encadrement de ces valeurs – des taux applicables²³⁴.

55. **Délégations à la compétence réglementaire.** Le législateur peut laisser le soin au pouvoir réglementaire de préciser les modalités d'application d'un instrument fiscal²³⁵, pour autant que ce renvoi soit suffisamment encadré par la loi. Le régime applicable à une imposition n'a donc pas besoin d'être entièrement décrit par les dispositions législatives la concernant²³⁶.

Ainsi, concernant certaines impositions environnementales techniques, il a été admis que le législateur puisse déléguer à la compétence réglementaire la détermination de certains éléments liés à l'assiette et aux taux applicables. Par exemple, concernant la TGAP, le législateur a pu permettre au pouvoir réglementaire de fixer un coefficient multiplicateur du tarif de base permettant de tenir compte des risques écologiques que pose l'activité imposée, selon une grille d'analyse définie par la loi²³⁷. Dans ces conditions, ce renvoi n'est pas cause d'incompétence négative du législateur²³⁸.

Paragraphe 2 – Le prélèvement des taxes environnementales à la lumière du principe d'égalité devant les charges publiques

56. **Introduction.** Dans le cas de la fiscalité environnementale, l'objectif de protection de l'environnement tend par nature à prédominer sur l'objectif de rendement budgétaire dans l'intention de la puissance publique et du législateur²³⁹. Le juge constitutionnel en a pris acte dans la jurisprudence développée ces dernières années, notamment concernant le principe d'égalité devant les charges publiques posé à

²³⁴ C. BEAUFILS, « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne », *op. cit.*, § 20.

²³⁵ Cons. Const., décision n°80-126 DC du 30 décembre 1980, Journal officiel du 31 décembre 1980, page 3242, § 2.

²³⁶ Cons. Const., décision n°87-239 DC du 30 décembre 1987, Journal officiel du 31 décembre 1987, page 15763, § 4.

²³⁷ Cons. Const., décision n°99-422 DC du 21 décembre 1999, Journal officiel du 30 décembre 1999, p. 19730. : « *La délégation faite au pouvoir réglementaire est respectueuse des principes posés par l'art. 34 de la Constitution : sur une échelle finie (1 à 10), le pouvoir réglementaire doit choisir le coefficient multiplicateur adéquat à appliquer au tarif de base [de la TGAP], en rangeant les activités en fonction de deux critères objectifs définis par la loi avec une précision suffisante : la nature et le volume de l'activité. [...] Les choix faits à cet égard par le pouvoir réglementaire n'ont rien de discrétionnaire : ils sont directement conditionnés par la grille d'analyse résultant de la loi.* »

²³⁸ V. par exemple concernant les agréments fiscaux : Cons. Const., décision n°87-237 DC du 30 décembre 1987, Journal officiel du 31 décembre 1987, page 15761, § 6.

²³⁹ V. par exemple : C. BEAUFILS, « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne », *op. cit.*, § 2 et suivants., § 1 ; G. ROTILLON, « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2007, vol. 1, n° 1, pp. 108-113.

l'article 13 DDHC²⁴⁰, donc il adapte le contrôle de manière spécifique lorsque l'objectif d'un instrument fiscal est la protection de l'environnement.

57. **Plan d'étude.** Lorsque l'impôt poursuit un objectif traditionnel de rendement, la puissance publique suit un *principe d'entraide*, visant à une redistribution des richesses entre contribuables. Dans cette optique, l'assiette de l'impôt doit être le reflet des facultés contributives des citoyens²⁴¹. On parlera de *principe d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun*, que l'on appellera à titre pédagogique « *principe d'égalité-entraide* » (- A -). Cependant, lorsque l'impôt poursuit un objectif de préservation de l'environnement, la puissance publique suit un *principe de responsabilisation*, visant à rendre les contribuables plus comptables de l'impact écologique de leurs actions. Dans cette optique, l'assiette de l'impôt devrait plutôt être le reflet de l'impact environnemental des comportements des citoyens. C'est bien le raisonnement suivi par la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui fait muer le principe d'égalité en un *principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact environnemental des comportements de chacun*, que l'on appellera à titre pédagogique « *principe d'égalité-responsabilité* », en ligne avec le principe « pollueur-payeur » posé par la Charte de l'environnement²⁴² (- B -).

A - Un principe traditionnel d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun ou « principe d'égalité-entraide »

58. **Introduction.** Lorsque l'impôt poursuit un objectif de rendement budgétaire pour couvrir les charges publiques, la puissance publique choisit de suivre un *principe d'entraide* visant à permettre une redistribution des richesses et un lissage des variations de revenus²⁴³. Ce principe d'entraide se matérialise en particulier en un *principe d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun*, qui consiste à également répartir la charge de l'impôt entre les contribuables en fonction de leurs capacités contributives. Par commodité et à titre pédagogique, on parlera de « *principe d'égalité-entraide* » devant les charges publiques.

En termes de fondements juridiques, ce principe d'égalité-entraide est posé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, tandis que l'article 34 de la Constitution laisse le soin au législateur « *de déterminer, dans le*

²⁴⁰ V. § 47 pour plus de précisions.

²⁴¹ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 13.

²⁴² Charte de l'environnement, *op. cit.*, art. 3 et 4.

²⁴³ OCDE, « Chapitre 2 : Principes fondamentaux en matière de fiscalité », in *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Paris, OCDE, 2014, § 2.

respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives »²⁴⁴.

Pour contrôler la conformité d'un instrument fiscal au principe d'égalité-entraide, le Conseil Constitutionnel suit avec constance une grille d'analyse en trois points, sur le fondement de l'article 13 DDHC : (i) le montant de l'impôt doit être fonction des capacités contributives des contribuables, (ii) les éventuelles différences de traitement doivent être basées sur des critères objectifs et rationnels ou bien justifiées par la poursuite d'un objectif d'intérêt général, (iii) sans aller jusqu'à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques²⁴⁵.

59. **Prise en compte des capacités contributives des contribuables.** Le montant de l'impôt doit être fonction des facultés contributives des contribuables. Le Conseil constitutionnel, l'exprime clairement dans une formule régulièrement reprise : « *En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives.* »²⁴⁶. Le juge constitutionnel peut alors seulement examiner « *si l'assiette retenue par le législateur correspond bien à une faculté contributive identifiable et s'il n'a pas exclu de manière injustifiée des éléments d'assiette identiques ou très comparables à ceux retenus* »²⁴⁷.

Cette capacité contributive peut être appréciée de diverses façons : soit de manière globale, en fonction des revenus, bénéfices ou patrimoine à disposition du contribuable, pour des impositions directes telles que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, soit au moment d'un transfert de richesse pour des impositions indirectes telles que la TVA.

60. **Différences de traitement basées sur des critères objectifs et rationnels ou justifiées par un objectif d'intérêt général.** Des différences de traitement entre contribuables sont admises sous certaines conditions. Celles-ci doivent se fonder sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis par le législateur, cette exigence faisant l'objet d'une formule constante du Conseil constitutionnel : « [...] *En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose.* »²⁴⁸. Alternativement, ces différences de traitement peuvent être justifiées

²⁴⁴ O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *op. cit.*

²⁴⁵ *Ibid.*

²⁴⁶ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, JORF n°0033 du 8 février 2020, texte n° 89, § 4.

²⁴⁷ Cons. Const., décision n°2017-758 DC du 28 décembre 2017, JORF n°0305 du 31 décembre 2017, texte n° 11., v. commentaire aux *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*.

²⁴⁸ Pour la première décision reprenant cet énoncé, v. Cons. Const., décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, Journal officiel du 23 décembre 1997, page 18649, § 14. ; pour

par la poursuite d'un objectif d'intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques²⁴⁹.

Ces différences de traitement peuvent prendre diverses formes, concernant typiquement le taux d'imposition (par exemple, application d'un taux d'imposition spécifique pour certaines catégories de contribuables ou de produits²⁵⁰) ou le champ d'application de l'imposition (par exemple, exemption partielle ou totale de certaines catégories de contribuables ou de produits²⁵¹).

61. **Absence de rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques.** Ces différences de traitement ne doivent pas aller jusqu'à entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. À nouveau, la jurisprudence du Conseil constitutionnel reprend régulièrement l'énoncé suivant : « *cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »²⁵²

Cette rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques peut prendre diverses formes, concernant typiquement le taux d'imposition (par exemple, application d'un taux d'imposition « *revêtant un caractère confiscatoire ou faisant peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* »²⁵³) ou le champ d'application de l'imposition (par exemple, exemption totale d'une large catégorie de contribuables²⁵⁴).

62. **Transition.** La grille d'analyse décrite permet au Conseil constitutionnel de contrôler la conformité d'un instrument fiscal poursuivant un objectif de rendement budgétaire, au regard du *principe d'égalité-entraide* devant les charges publiques. Cependant, lorsque l'objectif premier de l'impôt est la protection de l'environnement et non le rendement budgétaire, le juge constitutionnel adapte la manière dont il contrôle le principe d'égalité devant les charges publiques.

B – Un principe novateur d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact environnemental des comportements de chacun ou « principe d'égalité-responsabilité »

un exemple plus récent, v. Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, *op. cit.*, § 4.

²⁴⁹ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, Journal officiel du 31 décembre 2009, page 22995, texte n° 3., § 82.

²⁵⁰ V. par exemple : *Ibid.*, § 82.

²⁵¹ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *Société Total raffinage France*, JORF n°0238 du 12 octobre 2019, texte n° 80., § 6.

²⁵² V. par exemple : Cons. Const., décision n°2015-475 QPC du 17 juillet 2015, *Société Crédit Agricole SA*, JORF n°0165 du 19 juillet 2015 page 12289, texte n° 47, § 9.

²⁵³ V. par exemple : *Ibid.*

²⁵⁴ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82.

63. **Introduction.** Lorsque l'impôt poursuit un objectif de protection de l'environnement, reconnu par le Conseil constitutionnel comme objectif d'intérêt général puis comme objectif de valeur constitutionnelle²⁵⁵, la puissance publique choisit de suivre un *principe de responsabilité* visant à rendre les contribuables plus comptables de l'impact écologique de leurs actions. Ce principe de responsabilité se matérialise en particulier en un *principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact environnemental des comportements de chacun*, qui consiste à également répartir la charge de l'impôt entre les contribuables en fonction de l'impact écologique de leurs actes. Ce principe a été dégagé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui admet ainsi de déroger au *principe d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun*, lorsque le législateur poursuit un motif d'intérêt général ²⁵⁶, par exemple la protection de l'environnement. Par commodité et à titre pédagogique, on parlera de « *principe d'égalité-responsabilité* » devant les charges publiques.

En termes de fondements juridiques, ce principe d'égalité-responsabilité découle directement du principe « pollueur-payeur »²⁵⁷, qui est posé aux articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement²⁵⁸. Ce terme de *responsabilité* assume ici un sens préventif ou incitatif, c'est-à-dire la réorientation des comportements des contribuables en faveur de l'environnement²⁵⁹.

Pour contrôler la conformité d'un instrument fiscal au principe d'égalité-responsabilité, le Conseil Constitutionnel conserve une grille d'analyse similaire, bien qu'ajustée, par rapport au principe d'égalité-entraide : (i) pour justifier la dérogation au principe d'égalité-entraide devant les charges publiques, l'impôt doit prioritairement poursuivre un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement, et non un objectif de rendement, (ii) le montant de l'impôt doit dans ce cas être fonction de l'impact environnemental des comportements des contribuables (principe « pollueur-payeur »), (iii) les éventuelles différences de traitement doivent être basées sur des critères objectifs et rationnels ou bien justifiées par la poursuite d'un objectif d'intérêt général, (iv) sans aller jusqu'à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

²⁵⁵ V. § 49.

²⁵⁶ V. par exemple sur la TGAP : Cons. Const., décision n°2003-488 DC du 29 décembre 2003, Journal officiel du 31 décembre 2003, page 22652, § 8. : « *Le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs* ».

²⁵⁷ « [Concernant la fiscalité environnementale], s'agissant d'un prélèvement qui se veut incitatif, le principe "pollueur-payeur" est une déclinaison de l'égalité devant l'impôt », J.-E. SCHOETTL, « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *Les Petites Affiches*, 2001, n° 1, p. 8.

²⁵⁸ V. § 86.

²⁵⁹ On verra que ce terme de *responsabilité*, utilisé à dessein, pourra aussi revêtir un sens réparatoire ou budgétaire dans le cas de l'affectation de l'impôt : v. § 74.

64. **Poursuite d'un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement.**
Lorsqu'un instrument fiscal environnemental est soumis à son contrôle, le Conseil constitutionnel commence par examiner le but poursuivi par le législateur, pour voir si celui-ci se conforme à un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement et justifie donc une dérogation au principe d'égalité-entraide devant les charges publiques.

Ce but peut prendre des formes variées selon les dispositifs, par exemple : inciter à une consommation énergétique plus raisonnée pour limiter les émissions de gaz à effet de serre (TGAP)²⁶⁰, limiter le recours aux énergies fossiles pour fortement réduire les émissions de gaz à effet de serre et lutter contre le réchauffement climatique (« contribution carbone » sur certains produits énergétiques)²⁶¹, lutter contre les émissions de gaz à effet de serre que la production de biocarburants à partir de cultures agricoles induit, lorsqu'elle rend nécessaire par ailleurs l'exploitation agricole de forêts ou tourbières pour couvrir les besoins alimentaires (TIRIB)²⁶².

Le contrôle du Conseil constitutionnel reste limité sur ce point, étant donné qu'il reconnaît ne pas disposer « *d'un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement* »²⁶³. Par exemple, il ne questionnera ni la pertinence du but fixé par le législateur au regard de l'objectif de protection de l'environnement tant que « *cette appréciation n'est pas, en l'état des connaissances, manifestement inadéquate au regard de l'objectif d'intérêt général de protection de l'environnement poursuivi* »²⁶⁴, ni si ce but aurait pu être atteint par d'autres moyens, « *dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé* »²⁶⁵. Cependant, le contrôle constitutionnel est bien présent. Ainsi, un dispositif de fiscalité incitative pourra être censuré s'il n'y pas de motif d'intérêt général justifiant la dérogation au principe d'égalité-entraide : soit car cet objectif d'intérêt général est inexistant²⁶⁶, soit car cet objectif d'intérêt général existe mais le

²⁶⁰ Concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 35.

²⁶¹ Concernant la contribution carbone : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81.

²⁶² Concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 7.

²⁶³ V. par exemple concernant la TIRIB : *Ibid.*, § 8.

²⁶⁴ V. par exemple concernant la TIRIB : *Ibid.*

²⁶⁵ V. par exemple, hors champ environnemental : Cons. Const., décision n°2012-660 DC du 17 janvier 2013, JORF du 19 janvier 2013 page 1327, § 17 ; Cons. Const., décision n°2016-745 DC du 26 janvier 2017, § 36.

²⁶⁶ V. par exemple concernant la censure du régime fiscal dérogatoire applicable aux successions sur des immeubles situés dans les départements de Corse : Cons. Const., décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, Journal officiel du 30 décembre 2012, page 20966, texte n° 3. : « *Considérant que [...] sans motif légitime, la transmission de ces immeubles puisse être dispensée du paiement de droits de mutation ; que la nouvelle prorogation de ce régime dérogatoire méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques* »

législateur a prioritairement entendu poursuivre un objectif de rendement en instituant l'imposition concernée²⁶⁷.

65. **Prise en compte de l'impact environnemental des comportements des contribuables.** Si l'instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement, le Conseil constitutionnel admet qu'il puisse déroger au principe d'égalité-entraide pour suivre un *principe d'égalité-responsabilité*, c'est-à-dire un principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact environnemental des actes de chacun²⁶⁸, en ligne avec le principe « pollueur-payeur » posé par la Charte de l'environnement. Le juge constitutionnel doit alors examiner « *si le critère retenu pour fixer le champ d'application ou la base taxable est suffisamment large pour avoir l'effet que le législateur veut promouvoir* »²⁶⁹.

Cet impact écologique pourra être apprécié de diverses façons, souvent de manière indirecte, par exemple : la consommation de produits énergétiques, jugée représentative des émissions de gaz à effet de serre dans l'atmosphère engendrées (TGAP)²⁷⁰, la consommation d'énergies fossiles, également jugée représentative des émissions de gaz à effet de serre dans l'atmosphère engendrées (« contribution carbone » sur certains produits énergétiques)²⁷¹, le volume d'essences et de gazoles mis à disposition, pondéré par un coefficient diminuant lorsque la part d'énergie renouvelable contenu dans ces carburants augmente (TIRIB)²⁷².

Le contrôle du Conseil constitutionnel portera alors sur le mode de calcul de l'impôt, qui doit être fonction de l'impact écologique des comportements des contribuables. Le principe d'égalité-responsabilité fait ainsi obstacle à ce qu'un contribuable ayant plus pollué qu'un contribuable analogue soit pourtant moins

²⁶⁷ Concernant la taxe de solidarité sur les billets d'avion : Cons. Const., décision n°2019-796 DC du 27 décembre 2019, *France, Conseil constitutionnel, 27 décembre 2019, 2019-796*, JORF n°0302 du 29 décembre 2019, texte n° 3., § 46 et 47. Au vu des travaux préparatoires, le législateur a prioritairement voulu poursuivre un objectif de rendement « *En premier lieu, il ressort des travaux parlementaires que si le législateur a notamment entendu [...] lutter contre les gaz à effet de serre par le développement du transport ferroviaire, cette taxe n'a pas une finalité incitative mais poursuit un objectif de rendement budgétaire.* », justifiant l'appréciation de la conformité du dispositif au regard du principe d'égalité-entraide, c'est-à-dire du principe d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun : « *En retenant ces critères de tarification de la taxe, le législateur s'est, dans un objectif de rendement budgétaire, fondé sur des critères objectifs et rationnels, liés notamment au prix du billet d'avion acquitté par le voyageur transporté, de nature à caractériser la capacité contributive des entreprises de transport aérien assujetties.* ».

²⁶⁸ Cf. note 256.

²⁶⁹ Cons. Const., décision n°2017-758 DC du 28 décembre 2017, *op. cit.*, v. commentaire aux *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*.

²⁷⁰ Concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 36.

²⁷¹ Concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81.

²⁷² Concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 4.

taxé par un dispositif fiscal²⁷³, ou encore que des types d'énergies qui engendrent des pollutions différentes soit taxées de la même manière²⁷⁴.

66. **Différences de traitement basées sur des critères objectifs et rationnels ou justifiées par un objectif d'intérêt général.** De manière similaire au contrôle exercé par le Conseil constitutionnel pour le principe d'égalité-entraide, des différences de traitement entre contribuables sont admises au regard du principe d'égalité-responsabilité, sous certaines conditions.

Ces différences de traitement doivent se fonder sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts poursuivis par le législateur. Par exemple concernant la TIRIB, le Conseil constitutionnel a validé l'exclusion des carburants issus de l'huile de palme du champ des biocarburants sans possibilité au contribuable de « démontrer que cette huile a été produite dans de telles conditions particulières permettant d'éviter le risque de hausse indirecte des émissions de gaz à effet de serre »²⁷⁵. Cette exclusion constituait en effet une différence de traitement entre les carburants issus de l'huile de palme, non considérées comme des biocarburants, et les carburants issus d'autres plantes oléagineuses étant considérés comme des biocarburants. Pour autant, cette différence de traitement était bien fondée sur un critère objectif et rationnel, en l'état des connaissances actuelles : il s'agit du constat par le législateur que l'huile de palme, par la forte croissance de sa production mondiale, peut être préjugée entraîner systématiquement des émissions indirectes²⁷⁶ de gaz à effet de serre²⁷⁷.

Alternativement, ces différences de traitement peuvent être justifiées par la poursuite d'un objectif d'intérêt général. Par exemple concernant la contribution carbone, le Conseil constitutionnel a évoqué le fait que l'application de taux spécifiques ou de réductions de taux à certaines catégories de contribuables peut

²⁷³ Concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 36. : « les modalités de calcul de la taxe arrêtées par l'article 37 pourraient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue, alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère ».

²⁷⁴ Concernant la TGAP : *Ibid.*, § 37. L'inclusion dans le champ de la TGAP des produits énergétiques fossiles et de l'électricité a été censurée, car l'électricité produite en France est faiblement émettrice de gaz à effet de serre en raison de son origine majoritairement nucléaire, en comparaison aux produits énergétiques fossiles : « [...] en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l' " effet de serre " ».

²⁷⁵ Concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 6.

²⁷⁶ De telles émissions indirectes proviennent de l'exploitation agricole de forêts ou tourbières qui est rendue par ailleurs nécessaire pour couvrir les besoins alimentaires.

²⁷⁷ Concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 8 et 9.

être justifiée par « *la poursuite d'un intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale* »²⁷⁸.

67. **Absence de rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques.** De manière similaire au contrôle exercé par le Conseil constitutionnel pour le principe d'égalité-entraide, ces différences de traitement ne doivent pas aller jusqu'à entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Cependant, bien que la fiscalité environnementale tende à s'inscrire dans un principe d'égalité-responsabilité, il semble que le Conseil constitutionnel contrôle l'absence de rupture caractérisée au regard du principe d'égalité-responsabilité, dans un but d'équité écologique, mais également au regard du principe d'égalité-entraide, dans un but d'équité sociale.

De manière logique, cette rupture caractérisée d'égalité est contrôlée au regard du principe d'égalité-responsabilité, par exemple concernant le champ d'application de l'imposition concernée. C'est ce motif qui a conduit le Conseil constitutionnel à censurer en 2009 la contribution carbone²⁷⁹. Celle-ci exemptait un grand nombre de secteurs économiques au motif qu'ils étaient déjà soumis au système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE)²⁸⁰. Cependant, ces quotas étaient à ce moment attribués de manière gratuite, et devaient devenir graduellement payants à partir de 2013 jusqu'en 2027. Cela conduisait, en l'état, à une exonération large d'environ 93% des émissions de dioxyde de carbone de source industrielle. Cette différence de traitement conduisait donc à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, devant être censurée quand bien même elle aurait été motivée par la poursuite d'un objectif d'intérêt général comme la préservation de la compétitivité économique des entreprises domestiques sur le marché international.

Cependant, il semble que cette rupture caractérisée d'égalité puisse également être contrôlée au regard du principe d'égalité-entraide, par exemple concernant le taux de l'imposition concernée. En matière de fiscalité comportementale (se replaçant donc dans un principe d'égalité-responsabilité), le Conseil constitutionnel a pu ainsi se demander, concernant la contribution sur les boissons énergisantes, si cette imposition pouvait revêtir un caractère confiscatoire au regard des capacités contributives des contribuables²⁸¹ (dans un principe d'égalité-entraide). En conséquence, même lorsque l'imposition poursuit une visée

²⁷⁸ Concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82.

²⁷⁹ Concernant la « contribution carbone » : *Ibid.*, § 82.

²⁸⁰ V. § 208 pour plus de précisions sur ce mécanisme.

²⁸¹ Concernant la contribution sur les boissons énergisantes : Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *Société Red Bull On Premise et autre*, JORF du 21 septembre 2014 page 15472, texte n° 32., § 13 : « *Considérant, en second lieu, que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; [...] que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* ».

de responsabilisation des comportements, le juge constitutionnel conserve une certaine forme de contrôle quant au respect des capacités contributives des contribuables²⁸².

68. **Transition.** Dans sa jurisprudence de ces dernières années, le juge constitutionnel a ainsi contrôlé la conformité de divers instruments fiscaux environnementaux au regard d'un *principe d'égalité-responsabilité*, dans une perspective d'équité écologique. Pour autant, il semble qu'il continue, dans certains cas de figure, d'effectuer un contrôle au regard du *principe d'égalité-entraide*, dans une perspective d'équité sociale. Ces observations font ainsi écho, en filigrane, aux débats dont la fiscalité environnementale a fait l'objet ces dernières années, tiraillée entre efficacité écologique et impact social²⁸³.

La construction jurisprudentielle du Conseil constitutionnel implique-t-elle que la fiscalité environnementale doive se placer à l'intermédiaire entre *principe de responsabilité* (rendre les contribuables plus comptables de l'impact écologique de leurs actions) et *principe d'entraide* (permettre une redistribution des richesses entre contribuables) ? Ce débat se poursuit concernant l'affectation des recettes fiscales environnementales.

Paragraphe 3 - L'affectation des recettes fiscales environnementales au regard du principe d'universalité budgétaire

69. **Introduction.** Cette dualité d'objectifs assignés à la fiscalité environnementale, rendement budgétaire et protection de l'environnement, transparait également dans les débats relatifs à l'affectation des recettes fiscales environnementales. En effet, au vu notamment des dispositions de la LOLF, ainsi que des instruments budgétaires mobilisés dans le cas de la fiscalité environnementale, l'affectation des recettes fiscales écologiques peut s'effectuer de deux manières en fonction de l'objectif poursuivi par l'instrument fiscal.
70. **Plan d'étude.** Lorsque l'impôt poursuit un objectif traditionnel de rendement, la puissance publique suit un *principe d'entraide*, visant à une redistribution des richesses entre contribuables. Dans cette optique, les recettes de l'impôt ne doivent donc en principe pas être affectées à des dépenses spécifiques. On parlera de *principe d'universalité budgétaire*, que l'on appellera à titre pédagogique « *principe d'affectation-entraide* ». (- A -). Cependant, lorsque l'impôt poursuit un objectif de préservation de l'environnement, la puissance publique suit un *principe de*

²⁸² C. BEAUFILS, « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne », *op. cit.*, § 37.

²⁸³ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 39 et suivants.

responsabilisation, visant à rendre les contribuables plus comptables de l'impact écologique de leurs actions. Dans cette optique, se pose donc la question de l'affectation des recettes fiscales écologiques à des finalités spécifiquement environnementales. On parlera de *principe de filiation budgétaire*, que l'on appellera à titre pédagogique « *principe d'affectation-responsabilité*²⁸⁴ » (- B -).

A - Un principe de non affectation des recettes selon une règle d'universalité budgétaire ou « principe d'affectation-entraide »

71. **Principe d'universalité budgétaire ou « principe d'affectation-entraide ».** Le principe d'universalité budgétaire est un des principes clés de l'établissement du budget de l'État. Il trouve sa source dans l'article 34 de la Constitution²⁸⁵ : « *Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.* », qui renvoie à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) de 2001²⁸⁶. Il se décline de deux manières différentes.

D'une part, une règle de non-compensation des recettes et des dépenses, à savoir que toutes les recettes et dépenses publiques doivent être inscrites en tant que montants bruts (avant compensation des ressources et des charges) et non pas en tant que montants nets (après compensation de certaines ressources et charges, empêchant ainsi d'en connaître le détail), dans une optique de pleine transparence et lisibilité. Cette règle est posée à l'article 6 de la LOLF : « *Le budget décrit, pour une année, l'ensemble des recettes et des dépenses budgétaires de l'État. Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses.* »²⁸⁷.

D'autre part, une règle de non-affectation des recettes et des dépenses, à savoir que toute recette publique doit pouvoir financer toute dépense publique. Cette règle est également posée à l'article 6 de la LOLF : « *L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général.* »²⁸⁸. C'est cette règle qui intéressera en particulier la suite des développements. Par commodité et à titre pédagogique, on parlera de « *principe d'affectation-entraide* » pour désigner le principe d'universalité budgétaire, au sens où l'ensemble des contribuables participent solidairement à un même budget global, indépendamment des impôts dont ils s'acquittent spécifiquement.

²⁸⁴ Le terme « responsabilité » est ici entendu dans son sens réparatoire ou budgétaire, c'est-à-dire le fait pour le pollueur de supporter le coût des dommages qu'il cause à l'environnement. V. § 63 pour plus de détails.

²⁸⁵ Constitution française du 4 octobre 1958., art. 34, § 4.

²⁸⁶ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, 1 août 2001., art. 6.

²⁸⁷ *Ibid.*, art. 6, § 2.

²⁸⁸ *Ibid.*, art. 6, § 3.

72. **Lien avec la fiscalité environnementale.** Actuellement, ce principe d'universalité budgétaire (ou principe d'affectation-entraide) s'applique logiquement à une grande partie des dispositifs fiscaux environnementaux. Dans un tel cas, les ressources fiscales générées viennent alors financer le budget général de l'État ou le budget des collectivités territoriales, sans obligation d'utiliser de telles ressources fiscales à des fins écologiques²⁸⁹. Bien que justifiée d'un point de vue juridique, une telle absence d'affectation a pu susciter des controverses, notamment lors du mouvement des « Gilets jaunes » de 2018²⁹⁰.

B – Une possibilité d'affectation spécifique des recettes vers une finalité environnementale ou « principe d'affectation-responsabilité »

73. **Possibilité d'affectation ciblée des recettes.** Le principe d'universalité budgétaire connaît de nombreuses exceptions, où les recettes publiques font l'objet d'affectations ciblées. Cette possibilité est ouverte par l'article 16 de la LOLF²⁹¹, les vecteurs de ces affectations pouvant prendre des formes variées : budgets annexes, comptes spéciaux, procédures comptables particulières (fonds de concours, attributions de produits, rétablissements de crédits), impositions affectées à des personnes morales autres que l'État.

Les budgets annexes sont des sous-ensembles du budget de l'État réservés à des entités de l'État « *non dotées de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestation de services donnant lieu au paiement de redevances, lorsqu'elles sont effectuées à titre principal par lesdits services.* »²⁹². 2 budgets annexes existent aujourd'hui : « Contrôle et exploitation aériens », pour la Direction générale de l'aviation civile et « Publications officielles et information administrative » pour la Direction de l'information légale et administrative.

Les comptes spéciaux²⁹³ sont des sous-ensembles du budget de l'État poursuivant des finalités variées et offrant une certaine souplesse d'utilisation comparé aux budgets annexes

²⁸⁹ V. § 268 pour plus de précisions.

²⁹⁰ V. § 268 pour plus de précisions.

²⁹¹ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 16, § 3. : « *Certaines recettes peuvent être directement affectées à certaines dépenses. Ces affectations prennent la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux ou de procédures comptables particulières au sein du budget général, d'un budget annexe ou d'un compte spécial.* »

²⁹² *Ibid.*, art. 18, I. : « *Des budgets annexes peuvent retracer, dans les conditions prévues par une loi de finances, les seules opérations des services de l'État non dotés de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestation de services donnant lieu au paiement de redevances, lorsqu'elles sont effectuées à titre principal par lesdits services.* »

²⁹³ *Ibid.*, art. 19. : « *Les comptes spéciaux ne peuvent être ouverts que par une loi de finances. Les catégories de comptes spéciaux sont les suivantes : Les comptes d'affectation spéciale ; Les comptes de commerce ; Les comptes d'opérations monétaires ; Les comptes de concours financiers.*

- Les comptes d'affectation spéciale (CAS) « retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées. »²⁹⁴, concernant par exemple les participations financières de l'État, la transition énergétique, les pensions des agents de l'État.
- Les comptes de commerce « retracent des opérations de caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'État non dotés de la personnalité morale. »²⁹⁵, concernant par exemple la fourniture aux armées de produits pétroliers ou la ventes d'objets réalisés par les détenus d'établissements pénitentiaires²⁹⁶.
- Les comptes d'opérations monétaires « retracent les recettes et les dépenses de caractère monétaire. »²⁹⁷, concernant par exemple les opérations avec le Fonds monétaire international (FMI).
- Les comptes de concours financiers « retracent les prêts et avances consentis par l'État »²⁹⁸, concernant par exemple des prêts réalisés à des États étrangers pour soutenir leur développement.

Les fonds de concours sont des fonds non fiscaux provenant de personnes physiques ou morales (par exemple des collectivités, l'UE ou des établissements publics) qui participent, avec les fonds de l'État, à des dépenses publiques (par exemple la construction d'infrastructures)²⁹⁹.

Les attributions de produits concernent « les recettes tirées de la rémunération de prestations régulièrement fournies par un service de l'État [...] » qui sont « affectées au service concerné »³⁰⁰.

L'affectation d'une recette à un compte spécial ne peut résulter que d'une disposition de loi de finances. ».

²⁹⁴ *Ibid.*, art. 21, I. : « Les comptes d'affectation spéciale retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées. »

²⁹⁵ *Ibid.*, art. 22, I. : « Les comptes de commerce retracent des opérations de caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'État non dotés de la personnalité morale. »

²⁹⁶ S. DAMAREY, « Comptabilité et finances publiques », in *Management public*, Hors collection, Paris, Dunod, 2014, pp. 61-88.

²⁹⁷ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 23 : « Les comptes d'opérations monétaires retracent les recettes et les dépenses de caractère monétaire. [...] »

²⁹⁸ *Ibid.*, art. 24, § 1. : « Les comptes de concours financiers retracent les prêts et avances consentis par l'État. Un compte distinct doit être ouvert pour chaque débiteur ou catégorie de débiteurs. »

²⁹⁹ *Ibid.*, art. 17, II. : « Les fonds de concours sont constitués, d'une part, par des fonds à caractère non fiscal versés par des personnes morales ou physiques pour concourir à des dépenses d'intérêt public et, d'autre part, par les produits de legs et donations attribués à l'État. »

³⁰⁰ *Ibid.*, art. 17, III. : « Les recettes tirées de la rémunération de prestations régulièrement fournies par un service de l'État peuvent, par décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances, faire l'objet d'une procédure d'attribution de produits ».

Les rétablissements de crédits consistent à régulariser des paiements incorrects ou à titre provisoire, en les inscrivant non pas en tant que recettes, mais en tant que crédits budgétaires que l'on rétablit suit à cette régularisation³⁰¹.

L'affectation d'impositions à des personnes morales tierces autres que l'État peut être effectuée uniquement à raison des missions de service public qui sont attribuées à ces personnes morales tierces³⁰².

74. **Principe de filiation budgétaire ou « principe d'affectation-responsabilité ».** Concernant la possibilité d'affectation ciblée des recettes dans le cas de la fiscalité environnementale, un *principe de filiation budgétaire* (par opposition au *principe d'universalité budgétaire*) peut être dégagé de la version réparatoire du principe « pollueur-payeur », posé à l'article 4 de la Charte de l'environnement qui dispose que « *Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi* »³⁰³.

En effet, dans la stricte application du principe « pollueur-payeur », les contribuables pollueurs devraient s'acquitter d'un impôt dont les recettes seraient spécifiquement affectées au financement de la dépollution rendue nécessaire par leurs comportements, auquel cas la ou les impositions concernées tendraient vers la nature de redevance³⁰⁴. Par commodité et à titre pédagogique, on parlera également de « *principe d'affectation-responsabilité* » pour désigner le principe de filiation budgétaire, afin de souligner la proximité de la version réparatoire du principe « pollueur-payeur » avec le droit de la responsabilité³⁰⁵. Ce terme de *responsabilité* assume donc ici un sens réparatoire ou budgétaire, c'est-à-dire le fait pour le pollueur de supporter le coût des dommages qu'il cause à l'environnement³⁰⁶.

75. **Lien avec la fiscalité environnementale.** Certains dispositifs fiscaux environnementaux font l'objet d'une affectation ciblée de leurs recettes, en général vers des finalités écologiques. Dans ce cas, la fiscalité environnementale semble se placer à l'intermédiaire entre le principe d'universalité budgétaire (ou *principe d'affectation-entraide*) et le principe de filiation budgétaire (ou *principe d'affectation-responsabilité*), au sens que les recettes sont ciblées vers une finalité spécifiquement

³⁰¹ *Ibid.*, art. 17, III. : « *Peuvent donner lieu à rétablissement de crédits dans des conditions fixées par arrêté du ministre chargé des finances : Les recettes provenant de la restitution au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires ; Les recettes provenant de cessions entre services de l'État ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.* ».

³⁰² *Ibid.*, art. 2, § 3. : « *Les impositions de toute nature ne peuvent être directement affectées à un tiers qu'à raison des missions de service public confiées à lui et sous les réserves prévues par les articles 34, 36 et 51.* ».

³⁰³ V. § 50 pour plus de précisions.

³⁰⁴ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 19.

³⁰⁵ *Ibid.*, § 19.

³⁰⁶ Ce terme de *responsabilité*, utilisé à dessein, pourra aussi revêtir un sens préventif ou incitatif dans le cas du prélèvement de l'impôt : v. § 63.

écologique, sans pour autant qu'il y ait de lien direct entre paiement effectué par le contribuable et réparation des dommages causés par ce contribuable. Dans cette optique, plusieurs mécanismes budgétaires peuvent être mobilisés.

Le compte d'affectation spéciale (CAS) est l'instrument budgétaire le plus adapté, de par sa flexibilité et sa vocation à affecter des « *recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées* ». Par exemple, l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, taxant la consommation de certains produits pétroliers en France, est partiellement affectée (22% de ses recettes en 2016) au CAS « Transition énergétique » visant à financer le soutien aux énergies renouvelables.

Les impositions affectées à des personnes morales tierces autres que l'État sont également un mécanisme budgétaire pouvant être mobilisé. Par exemple, les redevances pour pollution et prélèvement d'eau, qui constituent d'un point de vue juridique des impositions de toute nature³⁰⁷, apportent un financement essentiel aux agences de l'eau.

76. **Mise en regard des modalités d'affectation des recettes fiscales environnementales par rapport à leurs modalités de prélèvement.** À l'instar des modalités de prélèvement des recettes fiscales environnementales, il semble donc que la fiscalité environnementale doive à nouveau se placer à l'intermédiaire entre *principe de responsabilité* (rendre les contribuables plus comptables de l'impact écologique de leurs actions) et *principe d'entraide* (permettre une redistribution des richesses entre contribuables).

En effet, une grande partie des instruments fiscaux environnementaux sont aujourd'hui soumis au principe d'universalité budgétaire (ou *principe d'affectation-entraide*). Par ailleurs, même lorsque les recettes fiscales environnementales font l'objet d'une affectation ciblée à des fins écologiques, cette affectation suit un principe intermédiaire entre le principe d'universalité budgétaire (ou *principe d'affectation-entraide*) et le principe de filiation budgétaire (ou *principe d'affectation-responsabilité*).

³⁰⁷ V. notamment : Cons. Const., décision n°82-124 L du 23 juin 1982, France, Conseil constitutionnel, 23 juin 1982, 82-124, Journal officiel du 24 juin 1982, p. 1994., § 2 : « *les redevances perçues par les agences financières de bassin [...] ne constituent pas des taxes parafiscales [...] pas davantage des rémunérations pour services rendus [...] et doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement* » ; Cass. Civ. 1re, 09 sep. 2020, pourvoi n°19-12235, Bull. civ., Publié au bulletin. : « *Ces redevances [pour pollution de l'eau] constituent, par leur nature, des impositions dont le contentieux ressortit à la compétence de la juridiction administrative* »

77. **Transition.** Au-delà du droit interne, la fiscalité environnementale peut également trouver légitimation dans les engagements pris par la France en matière d'environnement au niveau international et européen.

Section 2 – Les engagements internationaux et le droit de l’Union Européenne relatif à la fiscalité environnementale

78. **Plan d’étude.** Au-delà du droit interne, diverses normes au niveau international (– Sous-section 1 –) et de l’Union Européenne (– Sous-section 2 –), contraignantes ou non, viennent s’appliquer en matière de fiscalité environnementale.

Sous-section 1 – Des engagements internationaux n’imposant pas de contrainte directe en matière de fiscalité environnementale

79. **Plan d’étude.** La France est liée par divers textes au niveau international en matière d’environnement (– Paragraphe 1 –), qui trouvent à s’appliquer de manière variée en droit national (– Paragraphe 2 –).

Paragraphe 1 – De nombreuses normes de droit international dans le domaine environnemental

80. **Plan d’étude.** De nombreux engagements internationaux lient la France dans le domaine environnemental³⁰⁸, soit de manière contraignante (– A –), soit de manière non contraignante (– B –). On liste ici les plus significatifs, et plus particulièrement ceux susceptibles d’induire des conséquences en matière de fiscalité environnementale.

A – Les normes de droit international contraignantes

81. **Introduction.** La France est partie à plusieurs accords internationaux contraignants, touchant des sujets environnementaux variés.
82. **Émissions de polluants et de gaz à effet de serre.** La France est engagée par diverses normes de droit international contraignantes concernant les émissions de polluants et de gaz à effet de serre.

La Convention de Vienne de 1985 pour la protection de la couche d’ozone ainsi que le Protocole de Montréal de 1987 amendé notamment en 2016³⁰⁹, imposent

³⁰⁸ Le ministère des Affaires étrangères, dans un document de janvier 2005, fait ainsi état de « *plus de 500 traités et autres accords internationaux relatifs à l’environnement, dont 300 environ [ayant] un caractère régional* », en se fondant sur un travail de recensement préalablement effectué par le Programme des Nations Unies pour l’Environnement (PNUE).

³⁰⁹ V. à ce sujet : Convention de Vienne pour la protection de la couche d’ozone, *OJ L*, 22 mars 1985. ; Protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d’ozone - Déclaration de la Communauté économique européenne, *OJ L*, 16 septembre 1987. ; Amendement au protocole de Montréal relatif à des substances qui

une diminution programmée de gaz organiques dégradant la couche d'ozone tels que le chlorofluorocarbure (C.F.C.) et les hydrochlorofluorocarbures (H.C.F.C.).

La Convention-cadre des Nations Unies du 9 mai 1992³¹⁰ sur les changements climatiques, adoptée le même jour lors du Sommet de la Terre à Rio de Janeiro, vise à réduire les émissions de gaz à effet de serre. Ce texte, qui constitue la première tentative de combattre de manière globale le changement climatique, pose aussi 3 grands principes³¹¹ : le principe de précaution³¹², le principe des responsabilités communes mais différenciées³¹³ et le principe du droit au développement³¹⁴. En particulier, le principe de précaution a été repris à l'article L. 110-1 du Code de l'environnement, qui dispose que « l'absence de certitudes, compte tenu des connaissances scientifiques et techniques du moment, ne doit pas retarder l'adoption de mesures effectives et proportionnées visant à prévenir un risque de dommages graves et irréversibles à l'environnement à un coût économiquement acceptable ».

Le Protocole de Kyoto du 11 décembre 1997³¹⁵, vient s'ajouter à la Convention-cadre précédente et fixe des engagements chiffrés de diminution d'émissions d'au moins 5% par rapport au niveau de 1990 pour six gaz à effet de serre : dioxyde de carbone, méthane, protoxyde d'azote et trois substituts des chlorofluorocarbones. À titre complémentaire, ce texte prévoit la possibilité de recourir à un mécanisme de marché de permis d'émission de gaz à effet de serre. Si un tel système n'a jamais vu le jour à l'échelle mondiale, celui-ci a été adapté localement à plusieurs échelles - entreprises, groupes d'entreprises, États voire

appauvrissent la couche d'ozone, *OJ L*, 15 octobre 2016. ; Décision du Conseil du 14 octobre 1988 concernant la conclusion de la convention de Vienne pour la protection de la couche d'ozone, et du protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone, 88/540/CEE, *OJ L*, 14 octobre 1988.

³¹⁰ Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques (CCNUCC), 9 mai 1992.

³¹¹ Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement, 3 juin 1992.

³¹² Le principe de précaution est formulé au principe 15 de la Déclaration de Rio : « *En cas de risque de dommages graves ou irréversibles, l'absence de certitude scientifique absolue ne doit pas servir de prétexte pour remettre à plus tard l'adoption de mesures effectives visant à prévenir la dégradation de l'environnement.* ».

³¹³ Le principe des responsabilités communes mais différenciées est formulé au principe 7 de la Déclaration de Rio : « *Les États doivent coopérer dans un esprit de partenariat mondial en vue de conserver, de protéger et de rétablir la santé et l'intégrité de l'écosystème terrestre. Etant donné la diversité des rôles joués dans la dégradation de l'environnement mondial, les États ont des responsabilités communes mais différenciées. Les pays développés admettent la responsabilité qui leur incombe dans l'effort international en faveur du développement durable, compte tenu des pressions que leurs sociétés exercent sur l'environnement mondial et des techniques et des ressources financières dont ils disposent.* »

³¹⁴ Le principe du droit au développement est formulé aux principes 1, 2 et 3 de la Déclaration de Rio. Notamment le principe 3 dispose que « *Le droit au développement doit être réalisé de façon à satisfaire équitablement les besoins relatifs au développement et à l'environnement des générations présentes et futures.* »

³¹⁵ Protocole de Kyoto à la Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques, 11 décembre 1997.

groupe d'États - un exemple notable étant le Système communautaire d'échange de quotas d'émission mis en place au sein de l'Union Européenne. Cependant, l'application de ce mécanisme au dioxyde de carbone a depuis montré ses limites pour en autoréguler les émissions, notamment du fait de la volatilité et la faiblesse du prix du carbone induit³¹⁶.

Les Accords de Paris de 2016 sur le climat³¹⁷ fixent des cibles de réduction des émissions de gaz à effets de serre en vue d'un objectif maximum d'augmentation des températures moyennes de 2°C, voire 1,5° C d'ici la fin du siècle par rapport aux températures moyennes préindustrielles. En écho aux difficultés de mise en œuvre des mécanismes de marché fondés sur des quotas d'émissions de gaz à effet de serre, le texte reconnaît « l'importance de disposer de démarches non fondées sur le marché »³¹⁸.

83. **Protection de la biodiversité et des écosystèmes.** La France est également engagée par diverses normes de droit international contraignantes concernant la protection de la biodiversité et des écosystèmes.

La Convention de Ramsar de 1971³¹⁹ relative aux zones humides vise à prévenir la dégradation ou disparition de ces dernières.

La Convention de Rio de 1992 sur la diversité biologique³²⁰, adoptée lors du Sommet de la Terre à Rio de Janeiro, vise à la conservation et à l'exploitation durable de la biodiversité.

84. **Normes de droit international contraignantes concernant les déchets et la pollution des sols et des eaux.** La France est enfin engagée par diverses normes de droit international contraignantes concernant les déchets et la pollution des sols et des eaux.

La Convention de Bâle de 1989 sur le contrôle des mouvements transfrontaliers de déchets dangereux et sur leur élimination, vise à réduire les transferts de déchets dangereux entre les pays³²¹, notamment vers les pays en développement.

La Convention de Stockholm de 2001 sur les polluants organiques persistants³²², interdit les polluants organiques persistants parmi les plus nocifs

³¹⁶ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 28.

³¹⁷ Accords de Paris sur le climat, *op. cit.*

³¹⁸ *Ibid.*, article 6, al. 8.

³¹⁹ Convention relative aux zones humides d'importance internationale particulièrement comme habitats des oiseaux d'eau, dite de Ramsar, 2 février 1971.

³²⁰ Convention sur la diversité biologique, 5 juin 1992.

³²¹ Convention de Bâle sur le contrôle des mouvements transfrontières de déchets dangereux et de leur élimination, 22 mars 1989.

³²² Convention de Stockholm sur les polluants organiques persistants, 22 mai 2001.

pour l'environnement : l'aldrine, le chlordane, la dieldrine, l'endrine, l'heptachlore, l'hexachlorobenzène, le mirex, le toxaphène et les polychloro-biphényles.

B – Les normes de droit international non contraignantes.

85. **Introduction.** La France est par ailleurs sujette à diverses normes juridiques non contraignantes.

Les travaux de l'OCDE de 1972³²³ introduisent le principe « pollueur-payeur » ensuite repris à l'article L. 110-1 du Code de l'environnement, selon lequel les frais résultants des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur ».

Divers rapports de l'OCDE à destination du G7 et du G20 fournissent des perspectives en matière de réforme fiscale environnementale. En particulier, un document de 2017³²⁴ prône un meilleur alignement et une augmentation progressive des prélèvements fiscaux afférents, ainsi qu'une utilisation « socialement productive » des recettes engendrées.

Paragraphe 2 – Des engagements internationaux se traduisant par diverses normes programmatiques en droit national

86. **Hiérarchie des normes internationales et nationales en matière d'environnement.** Dans le domaine environnemental, ces textes de droit international se traduisent en droit national sous la forme d'instruments programmatiques, la hiérarchie des normes étant la suivante par valeur juridique décroissante³²⁵ : Traité cadre multilatéral, objectifs internationaux, plan européen, stratégie nationale pluriannuelle, déclinaison annuelle et / ou infranationale.
87. **Instruments programmatiques nationaux.** Plusieurs exemples d'instruments programmatiques nationaux résultant des engagements de la France à l'échelle internationale peuvent être cités.

En matière de biodiversité, la Convention de Rio sur la diversité biologique de 1992 a servi de base à l'adoption d'un plan stratégique 2011-2020 (« Objectifs d'Aïchi »). Ce dernier a été décliné par l'Union Européenne dans une stratégie européenne de la biodiversité pour 2020³²⁶, puis par la France dans une stratégie

³²³ Recommandation du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international, C(72)128, *op. cit.*

³²⁴ OCDE, *Réforme fiscale environnementale : Progrès et perspectives*, OCDE, 12 juin 2017.

³²⁵ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 29.

³²⁶ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions : « La biodiversité, notre assurance-vie et notre capital naturel - stratégie de l'UE à l'horizon 2020 », UE, 3 mai 2011, 52011DC0244.

nationale pour la biodiversité (SNB), prévue à l'article L. 110-3 du Code de l'environnement, donnant elle-même lieu à des stratégies régionales pour la biodiversité (SRB).

En matière de gaz à effet de serre, ces derniers font l'objet des normes juridiques suivantes en droit national. L'article L. 100-4 du code de l'énergie fixe des objectifs de réduction des émissions de gaz à effet de serre d'ici 2030. Les articles L. 222-1 A et L. 222-1 B du Code de l'environnement transcrivent ces objectifs par période de 5 ans en un plafond réglementaire d'émission de gaz à effet de serre dénommé « budget carbone » et sectoriellement réparti par la « stratégie nationale bas-carbone ». L'article L. 141-1 du code de l'énergie précise ces objectifs dans le secteur de la production énergétique par la « programmation pluriannuelle de l'énergie » (PPE).

88. **Implications concernant la fiscalité environnementale.** La France apparaît donc liée par de nombreux engagements internationaux en matière environnementale, ceux-ci s'étant traduits par diverses normes programmatiques en droit national. De tels objectifs peuvent avoir des conséquences en matière de fiscalité environnementale. Ainsi, le rapport annexé à la loi de programmation des finances publiques pour la période 2018-2022³²⁷ fait état d'une volonté d'augmenter la part de la fiscalité environnementale dans les recettes publiques. L'article L. 100-2 du Code de l'environnement prévoit par ailleurs un « élargissement progressif de la part carbone [...] dans les taxes intérieures de consommation sur les énergies » et une compensation « à due concurrence, par un allègement de la fiscalité pesant sur d'autres produits, travaux ou revenus ».

89. **Transition.** Une part significative des accords internationaux liant la France peut donc avoir des implications indirectes en fiscalité environnementale du fait des normes ou objectifs environnementaux qu'ils définissent. Cependant, peu imposent explicitement la création d'impositions environnementales. Un tel état de fait s'explique notamment par la réticence forte des États à renoncer à une partie de leur souveraineté fiscale au profit d'accords internationaux.

Une telle réserve se retrouve également au niveau européen. Ainsi la matière fiscale n'est pas soumise à la procédure législative ordinaire posée par l'article 114 du TFUE, mais à une procédure législative spéciale fixée par les articles 113, 115 et 192, 2, a) du TFUE caractérisée par une règle du vote à l'unanimité du Conseil de l'Union Européenne. Malgré cette difficulté, le droit de l'Union Européenne, à la différence du droit international, impose aux États membres certaines obligations directes en matière de fiscalité environnementale.

³²⁷ Loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

Sous-section 2 – Un droit de l’Union Européenne instituant un double système de taxation de l’énergie et de marché de quotas pour valoriser le carbone

90. **Introduction.** Pour faire face à la crise écologique actuelle, l’Union Européenne s’est dotée d’objectifs ambitieux en matière environnementale et climatique. 2 instruments notables se dégagent.

Le « Pacte vert pour l’Europe » (en anglais « *European Green Deal* ») est un ensemble d’initiatives proposées par la Commission Européenne en 2019. Celui-ci vise à atteindre une neutralité des émissions de gaz à effet de serre d’ici 2050 pour l’Union Européenne.

« L’Ajustement à l’objectif 55 » (en anglais « *Fit for 55* »)³²⁸ est un paquet législatif proposé par la Commission Européenne en 2021 pour mettre en œuvre le « Pacte vert pour l’Europe ». Celui-ci vise à atteindre une réduction de 55% des émissions de gaz à effet de serre en 2030 par rapport aux niveaux de 1990. Il regroupe des propositions ayant pour objectif de réexaminer et moderniser la législation de l’Union européenne, tout en introduisant de nouvelles initiatives. Une partie de ces propositions a déjà été adoptée formellement par l’Union Européenne en 2022 et 2023³²⁹.

91. **Plan d’étude.** En matière de simili-fiscalité environnementale, le droit de l’Union Européenne fixe plusieurs mécanismes, tous réformés ou créés par le paquet législatif « Fit for 55 » : un régime d’imposition indirecte des produits énergétiques (- Paragraphe 1 -), un marché de quotas d’émissions, le SEQE-UE, dans le cadre de la ratification par l’UE du Protocole de Kyoto de 1997 (- Paragraphe 2 -), ainsi qu’un mécanisme d’ajustement carbone aux frontières (MACF) adopté fin 2022 (- Paragraphe 3 -).

Paragraphe 1 – Le régime d’accise harmonisée sur les produits énergétiques

92. **Plan d’étude.** Un régime d’imposition indirecte des produits énergétiques est en place au niveau de l’Union Européenne (- A -), imposant certaines contraintes au niveau des États membres (- B -).

³²⁸ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions : «Ajustement à l’objectif 55»: atteindre l’objectif climatique de l’UE à l’horizon 2030 sur la voie de la neutralité climatique, 14 juillet 2021.

³²⁹ V. notamment les cinq textes adoptés par le Parlement Européen et le Conseil pour réformer le SEQE-UE, détaillés au paragraphe Partie I – Titre I – Chapitre 1 – Section 2 – Sous-section 2 – Paragraphe 2 – B – et 112.

A – Le cadre d'accise harmonisée sur les produits énergétiques au sein de l'Union Européenne

93. **Instruments juridiques.** Le droit de l'Union Européenne fixe un régime d'accise harmonisée sur les produits énergétiques et l'électricité par le biais de deux directives.

La directive 2008/118/CE³³⁰ pose un régime général d'accise applicable à trois grandes catégories de biens, à savoir les produits énergétiques, alcools et tabacs. Y sont notamment déterminés le redevable de la taxe, les modalités d'exigibilité ainsi que certaines exonérations.

La directive 2003/96/CE³³¹ précise un tel régime pour le cas des produits énergétiques et de l'électricité. Elle impose en particulier des niveaux minimums d'imposition – cependant relativement faibles –, tout en laissant les États membres libres d'atteindre de tels seuils par la superposition d'impositions indirectes de leur choix.

Une proposition de directive³³² a également été formulée par la Commission Européenne en 2021 pour « verdir » la directive 2003/96/CE, dans le cadre du paquet législatif « Fit for 55 ». Les taux de taxe seraient ainsi ajustés en fonction de la teneur énergétique et des performances écologiques des carburants et de l'électricité, de manière à ce que les produits les plus polluants soient les plus imposés. Certaines exonérations et réductions tarifaires, qui encouragent l'utilisation des énergies fossiles, seraient également éliminées³³³. Enfin, la base d'imposition serait élargie, en intégrant un nombre accru de produits dans le champ d'application de la directive.

B – Les limitations imposées aux États membres sur la taxation des produits énergétiques

94. **Introduction.** Le cadre posé par l'Union Européenne concernant les accises sur les produits énergétiques, lors de sa transposition par le législateur national, pose plusieurs contraintes.

³³⁰ Directive 2008/118/CE du Conseil relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, UE, 16 décembre 2008.

³³¹ Directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, UE, 27 octobre 2003.

³³² Proposition de directive du Conseil restructurant le cadre de l'Union de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (refonte), 14 juillet 2021, COM/2021/563.

³³³ Par exemple, les exonérations totales actuellement accordées au kérosène utilisé comme carburant dans le domaine aérien et à l'huile lourde utilisée dans le domaine maritime.

95. **Contraintes concernant les exonérations de droits d'accises.** Les exonérations accordées par un État membre doivent strictement respecter celles prévues par les textes européens.

Les transgressions des exonérations fixées par le droit de l'Union Européenne sont interdites. En effet, le législateur national ne peut taxer les consommations de produits énergétiques exonérées en vertu des directives. Ainsi une taxe nationale s'appliquant aux vols commerciaux, calculée en fonction de la quantité de carburant consommée et des émissions d'hydrocarbures et de monoxyde d'azote, a été déclarée incompatible avec le cadre d'accises sur les produits énergétiques posé par l'Union Européenne. La CJUE avait en effet jugé qu'une telle imposition était équivalente à une taxe sur la consommation de carburant elle-même, alors que cette dernière avait justement été exonérée dans le cadre de la navigation aérienne commerciale³³⁴.

Les exonérations non permises par le droit de l'Union Européenne sont également interdites. En effet, le législateur national ne peut également exonérer les consommations de produits énergétiques lorsqu'une telle exonération n'a pas été fixée ou permise par le droit de l'Union Européenne, notamment aux articles 14 et 15 de la directive 2003/96/CE³³⁵.

96. **Contraintes concernant les impositions indirectes additionnelles instituées par les États membres.** Ces deux directives sur les accises limitent fortement la possibilité de créer une imposition indirecte supplémentaire sur les produits auxquelles elles s'appliquent, par le biais de deux conditions cumulatives³³⁶ :

Les règles de l'UE sur les accises ou la TVA doivent être respectées par cette taxe additionnelle, notamment concernant l'assiette, les modalités de calcul et d'exigibilité ainsi que le contrôle de l'impôt. La CJUE a cependant tempéré une telle

³³⁴ CJCE, 10 juin 1999, C-346/97, *Braathens Sverige AB contre Riksskatteverket*. : « L'article 8, paragraphe 1, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, s'oppose à la perception d'une taxe, telle que celle en cause au principal, qui frappe le trafic aérien commercial intérieur et qui est calculée en fonction de données relatives à la consommation de carburant et aux émissions d'hydrocarbures et de monoxyde d'azote lors d'un trajet aérien moyen du type d'avion utilisé. »

³³⁵ Celui-ci prévoit en effet plusieurs exonérations imposées ou permises en fonction de l'impact environnemental du produit concerné ou de la nature du consommateur

³³⁶ CJCE, 9 mars 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien contre Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co HandelsgesmbH contre Oberösterreichische Landesregierung*, § 30 : « [...] il convient de rappeler que, selon l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises, les produits mentionnés au paragraphe 1 du même article (en ce compris les boissons alcoolisées) peuvent faire l'objet d'impositions indirectes autres que l'accise si, d'une part, elles poursuivent une ou plusieurs finalités spécifiques au sens de cette disposition et si, d'autre part, elles respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt. »

exigence : ce respect n'est pas à apprécier strictement, mais au regard de l'économie générale des règles applicables à l'accise ou la taxe sur la valeur ajoutée³³⁷.

Une « finalité spécifique » doit être respectée par cette taxe additionnelle, notion qui a été précisée par la jurisprudence de la CJUE. En premier lieu, la finalité poursuivie par la taxe, pour être *spécifique*, ne doit pas être budgétaire, c'est-à-dire financer des dépenses normalement prises en charge par le budget général de l'État membre. La finalité environnementale, en particulier, répond à un tel critère³³⁸. En second lieu, la taxe doit contribuer à atteindre cette finalité, soit car son produit est préalablement affecté à cette dernière, soit car elle incite fortement les contribuables à se comporter d'une manière qui permette la réalisation une telle finalité – typiquement en imposant fortement les produits concernés afin de réduire leur consommation.

97. **Transposition en France.** En France, ces deux directives ont été transposées notamment par le biais de diverses taxes : l'accise sur l'électricité (ex-TICFE), l'accise sur les gaz naturels (ex-TICGN) ainsi que l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (ex-TICPE).
98. **Transition.** Le droit de l'Union Européenne pose également un second mécanisme complémentaire de valorisation du carbone, le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE). Bien qu'il s'agisse à proprement parler d'un dispositif de marché, on l'évoquera en tant qu'*instrument simili-fiscal environnemental* agissant de manière similaire à l'instrument fiscal environnemental : les acteurs assujettis doivent intégrer le coût des externalités environnementales générées par leurs comportements, et il en résulte – sous certaines conditions - des recettes pour l'État.

³³⁷ CJCE, 24 février 2000, C-434/97, *Commission des Communautés européennes contre République française.*, § 27.

³³⁸ CJUE, 25 juillet 2018, C-103/17, *Messer France SAS contre Premier ministre e.a.*, § 37 à 46., notamment § 38 : « En effet, afin d'être considérée comme poursuivant une finalité spécifique, au sens de ladite disposition, une taxe doit viser, par elle-même, à assurer la finalité spécifique invoquée. Tel est en particulier le cas si le produit de cette taxe doit obligatoirement être utilisé afin de réduire les coûts environnementaux liés de manière spécifique à la consommation de l'électricité grevée par ladite taxe et de promouvoir la cohésion territoriale et sociale, de telle sorte qu'il existe un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de l'imposition en question ».

Paragraphe 2 – Le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE)

A – La définition et le régime du SEQE-UE

99. **Définition du SEQE-UE.** Le SEQE-UE, mis en place par la directive 2003/87/CE³³⁹ et transposé dans le droit français aux articles L. 229-5 et suivants du Code de l'environnement³⁴⁰, est un marché d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre prenant place au sein de l'UE, ayant pour objectif de réduire le réchauffement climatique d'origine humaine. Le mécanisme du SEQE-UE constitue un *instrument simili-fiscal environnemental* présentant des similarités avec les instruments fiscaux environnementaux classiques : à l'instar d'une taxe classique, il oblige les agents économiques à tenir compte du coût environnemental de certaines de leurs actions, et il en résulte également des recettes pour l'État si celui-ci émet les quotas d'émissions de manière payante. Cette approche fondée sur le marché a notamment été à l'initiative des États-Unis, et les fondements juridiques permettant de la mettre en œuvre ont été posés lors de la conférence de Marrakech de 2001 (« COP 7 »)³⁴¹. Hors de l'UE, d'autres États ont ainsi également pu mettre en place ce type de mécanisme de marché de quotas³⁴².
100. **Redevables du SEQE-UE.** Les redevables du SEQE-UE se constituent de plus d'une dizaine de milliers d'installations dans les secteurs de l'énergie et de l'industrie, qui sont collectivement responsables de près de la moitié des émissions de dioxyde de carbone de l'UE et 40% des émissions de gaz à effet de serre³⁴³.
101. **Assiette du SEQE-UE.** L'assiette du SEQE-UE couvre actuellement trois gaz à effet de serre, faisant tous partie des six principaux gaz à effet de serre listés par le

³³⁹ Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, *op. cit.*

³⁴⁰ V. en particulier Code de l'environnement, *op. cit.*, art. L. 229-7 : « I.- La quantité de gaz à effet de serre émise au cours d'une année civile est calculée ou mesurée et exprimée en tonnes d'équivalent dioxyde de carbone.

II.-A l'issue de chaque année civile, l'exploitant restitue à l'autorité administrative, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 229-10, un nombre d'unités égal au total des émissions de gaz à effet de serre durant cette année civile de ses installations ou résultant de ses activités aériennes, telles qu'elles ont été déclarées, vérifiées et validées conformément au III du présent article. [...] »

³⁴¹ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*

³⁴² Par exemple : Chine, Corée du Sud, Inde, Japon, Mexique, Nouvelle-Zélande, Russie, États-Unis. V. M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, *op. cit.*, p. 85-86.

³⁴³ M. WAGNER, *Firms, the Framework Convention on Climate Change & the EU Emissions Trading System. Corporate Energy Management Strategies to Address Climate Change and GHG Emissions in the European Union.*, Lüneburg, Centre for Sustainability Management, 2004.

Protocole de Kyoto : dioxyde de carbone (CO₂), protoxyde d'azote (N₂O), perfluorocarbone (PFC).

102. « **Taux** » du SEQE-UE. Chaque entreprise peut acheter ou vendre des quotas d'émissions à un certain prix, sous la contrainte d'une limite globale de gaz à effet de serre à émettre fixée par le régulateur (principe du « cap and trade »). Initialement, de tels quotas sont soit attribués gratuitement, soit mis aux enchères par les États membres de l'UE. Le prix des quotas échangés sur ce marché résulte alors de la rencontre de l'offre et de la demande. L'entreprise doit ensuite restituer chaque année autant de quotas (un quota correspondant à une tonne d'équivalent-CO₂³⁴⁴) que ses émissions vérifiées de l'année civile écoulée, concrétisant ainsi « le paiement d'une dette environnementale »³⁴⁵ encourue par cette entreprise.
103. **Recettes du SEQE-UE.** Les recettes du SEQE-UE sont utilisées par le biais de plusieurs leviers, à des fins diverses.

Les budgets des États membres constituent le levier principal : en effet, au moins la moitié des recettes issues des enchères doivent être consacrées par les États membres à des initiatives visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre, à promouvoir les énergies renouvelables, à développer la capture et le stockage du carbone, ainsi qu'à améliorer l'efficacité énergétique et le chauffage urbain. En moyenne, environ 70 % de ces revenus ont été dédiés par les États membres à ce type de finalité en 2021³⁴⁶.

Divers fonds européens sont également abondés. Le fonds pour l'innovation soutient des innovations de ruptures pour permettre à l'Union Européenne d'atteindre la neutralité climatique. Le fonds pour la modernisation soutient les investissements dans le secteur de l'électricité pour les États membres en ayant le plus besoin. Le fonds social pour le climat à partir de 2026, vise à apporter une aide financière aux citoyens et entreprises fortement impactés par la mise en place du SEQE-UE dans les secteurs du transport routier et du bâtiment.

B – La mise en œuvre du SEQE-UE

104. **Introduction.** La mise en place du SEQE-UE a pris place au cours de plusieurs phases successives³⁴⁷

³⁴⁴ Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, *op. cit.*, art. 3, a) et 12, paragraphes 2 bis et 3.

³⁴⁵ C. CHENEVIÈRE, *Le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre*, *op. cit.* ; Approche des quotas reprise dans les conclusions de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire INEOS en 2017, v. CJUE, 22 février 2018, C-572/16, *op. cit.*

³⁴⁶ « Échange de quotas d'émission – Mettre un prix sur le carbone », *European Commission - European Commission*, s.d.

³⁴⁷ C. LOETSCHER, « Les SEQE – systèmes d'échange de quotas d'émission », *Archives de philosophie du droit*, 2020, vol. 62, n° 1, § 11.

105. **Phase 1 de mise en œuvre du SEQE-UE (2005-2007).** La phase 1 a consisté en une période pilote encadrée par la directive 2003/87/CE, visant à mettre en place les infrastructures nécessaires ainsi que fixer un prix du carbone et des quotas nationaux. Celle-ci ne concernait que les émissions de dioxyde de carbone en provenance des centrales électriques ainsi que des industries fortement consommatrices d'énergie.
106. **Phase 2 de mise en œuvre du SEQE-UE (2008-2012).** La phase 2 a consisté en une mise en place plus complète du système³⁴⁸, avec certains pays commençant à organiser des mises aux enchères de quotas d'émission³⁴⁹. Le champ d'application du SEQE-UE a également été élargi à certains États non-membres de l'UE - la Norvège, l'Irlande et le Lichtenstein -, et à partir de 2012 au secteur de l'aviation civile³⁵⁰.
107. **Phase 3 de mise en œuvre du SEQE-UE (2013-2020).** La phase 3 a eu pour objectif de consolider le système afin d'obtenir une réduction de 20% des émissions de gaz à effet de serre en 2020. Le SEQE-UE est élargi à de nouveaux gaz à effet de serre et secteurs. Un plafond d'émission européen vient également se substituer aux plafonds d'émission nationaux, et a pour vocation à diminuer de manière linéaire chaque année. Les quotas d'émissions tendent enfin à devenir progressivement payants, une part croissante de ces derniers devant être attribuée par le biais d'enchères organisées par chaque État membre. Cependant, le SEQE-UE a été confronté durant cette période à d'importants déséquilibres entre offre et demande, notamment en raison de pics importants de quotas non utilisés.
108. **Phase 4 de mise en œuvre du SEQE-UE (2021-2030).** La phase 4 actuelle a pour objectif de réduire les émissions de dioxyde de carbone de 40% d'ici 2030 par rapport aux niveaux de 1990³⁵¹, et prévoit en particulier une accélération de la décroissance annuelle des quotas attribués. Une réserve de stabilité du marché (en

³⁴⁸ Directive 2009/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 modifiant la directive 2003/87/CE afin d'améliorer et d'étendre le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, UE.

³⁴⁹ Règlement (UE) n° 1031/2010 de la Commission du 12 novembre 2010 relatif au calendrier, à la gestion et aux autres aspects de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre.

³⁵⁰ Directive 2008/101/CE du Parlement européen et du Conseil du 19 novembre 2008 modifiant la directive 2003/87/CE afin d'intégrer les activités aériennes dans le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, UE.

³⁵¹ Directive (UE) 2018/410 du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2018 modifiant la directive 2003/87/CE afin de renforcer le rapport coût-efficacité des réductions d'émissions et de favoriser les investissements à faible intensité de carbone, UE, p. 410.

anglais « *Market Stability Reserve (MSR)* » est également mise en place, afin de réguler d'éventuels surplus de quotas³⁵², selon plusieurs règles.

Lorsque la quantité de quotas en circulation dépasse un certain seuil maximal (833 Mt en 2023), une part de ces quotas est alors retirée du marché pour être placée dans la réserve, pour mise aux enchères ultérieure

Lorsque le surplus se situe entre le seuil maximal (833 Mt en 2023) et le seuil minimal (400 Mt en 2023), et si pendant une période continue d'au moins six mois, le prix atteint trois fois la moyenne des prix sur les deux années précédentes, des quotas sont retirés de la réserve et ajoutés au volume des mises aux enchères

À l'inverse, lorsque la quantité de quotas en circulation passe en-dessous d'un certain seuil minimal (400 Mt en 2023), des quotas sont retirés de la réserve et ajoutés au volume des mises aux enchères.

109. **Réexamen de la phase 4 de mise en œuvre du SEQUE-UE (à partir de 2023).** Un réexamen de la phase 4 à partir de 2023 dans le cadre du paquet législatif « Fit for 55 », où l'Union Européenne a adopté plusieurs textes ayant pour but d'adapter le SEQUE-UE pour contribuer à l'objectif de réduction des émissions de gaz à effet de serre de 55% d'ici 2030³⁵³.

La directive Quotas est réformée³⁵⁴ avec des objectifs accrus de réduction d'émissions des secteurs couverts (diminution de 62% par rapport aux niveaux de 2005, contre 43% auparavant), la suppression progressive des quotas gratuits accordés aux industries à forte intensité énergétique entre 2026 et 2034³⁵⁵, l'inclusion du transport maritime dans le périmètre du SEQUE-UE³⁵⁶, la création en 2027 d'un SEQUE-UE II applicable aux distributeurs fournissant des combustibles au secteur du bâtiment ainsi que des carburants au transport routier et certains autres secteurs, la possible inclusion des installations d'incinérations des déchets municipaux partir de 2028, l'accroissement du financement de la transition verte

³⁵² V. à ce sujet : C. LOETSCHER, « Les SEQUE – systèmes d'échange de quotas d'émission », *op. cit.*, § 12 ; M. TUDDENHAM, « SEQUE : la Commission a publié le nombre total de quotas en surplus en 2022 », *Citepa*, 22 mai 2023.

³⁵³ V. à ce sujet : M. TUDDENHAM, « Paquet « Fit for 55 » : adoption finale par le Parlement européen et le Conseil de cinq textes qui visent à réformer et à renforcer le marché carbone de l'UE », *Citepa*, 25 avril 2023.

³⁵⁴ Directive (UE) 2023/959 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et la décision (UE) 2015/1814 concernant la création et le fonctionnement d'une réserve de stabilité du marché pour le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre de l'Union, *OJ L*, 10 mai 2023.

³⁵⁵ En effet, les quotas gratuits, qui visaient en partie à éviter le phénomène de « fuite de carbone », n'ont plus lieu d'être avec l'introduction du mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (MACF) détaillé ci-après. Cette mesure vise ainsi à assurer une concurrence équilibrée entre entreprises de l'UE et celles de pays tiers, dans le respect des règles de l'OMC décourageant le protectionnisme.

³⁵⁶ L'inclusion du transport maritime dans le périmètre du SEQUE-UE est détaillée ci-après.

(Fonds d'innovation et Fonds de modernisation) et le renforcement de la réserve de stabilité du marché³⁵⁷ ;

Les règles s'appliquant à l'aviation³⁵⁸ sont révisées, incluant la suppression progressive des quotas gratuits d'ici le 1^{er} janvier 2026, l'encouragement de l'utilisation de carburants durables pour l'aviation (en anglais « *Sustainable Air Fuels* (SAF) »), et la mise en œuvre coordonnée du SEQE-UE (pour les vols intra-européens) et du système CORSIA³⁵⁹ (pour les vols extra-européens partant ou arrivant dans des pays où le mécanisme CORSIA est appliqué).

Le transport maritime est inclus dans le périmètre du SEQE-UE³⁶⁰ à partir de 2024, avec un élargissement graduel des obligations d'acquittement de quotas (40% des émissions vérifiées de gaz à effet de serre en 2024, 70% en 2025 et 100% en 2026), du périmètre d'application (nombre croissant de types de bateaux concernés) et de l'assiette (CO₂, puis CH₄ et N₂O) au cours des prochaines années.

Un Fonds social pour le climat (FSC) (en anglais « *Social Climate Fund* (SCF) »)³⁶¹ est créé pour apporter une aide financière aux citoyens et entreprises fortement impactés par la mise en place du SEQE-UE II. Ce fond sera mis en place sur la période 2026-2032, et pourra être alimenté jusqu'à un montant plafond de 65 milliards d'euros, principalement par la mise aux enchères de quotas du SEQE II.

C - Les perspectives sur le SEQE-UE

³⁵⁷ Les modalités de ce renforcement de la réserve de stabilité sont détaillées dans : Décision (UE) 2023/852 du Parlement européen et du Conseil du 19 avril 2023 modifiant la décision (UE) 2015/1814 en ce qui concerne le nombre de quotas à placer dans la réserve de stabilité du marché pour le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre de l'Union jusqu'en 2030, *OJ L*, 19 avril 2023.

³⁵⁸ Directive (UE) 2023/958 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant la directive 2003/87/CE en ce qui concerne la contribution de l'aviation à l'objectif de réduction des émissions dans tous les secteurs de l'économie de l'Union et la mise en œuvre appropriée d'un mécanisme de marché mondial, *OJ L*, 10 mai 2023.

³⁵⁹ Le régime de compensation et de réduction de carbone pour l'aviation internationale (en anglais « *Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation* (CORSIA) ») est un dispositif mondial visant à compenser les émissions de dioxyde de carbone générées par les vols internationaux, en utilisant des mécanismes de marché. Il a été mis en place par l'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI) en 2018. Les États membres de l'Union européenne se sont engagés à prendre part à ce mécanisme dès sa phase pilote, initiée en janvier 2021.

³⁶⁰ Règlement (UE) 2023/957 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant le règlement (UE) 2015/757 afin de prévoir l'inclusion des activités de transport maritime dans le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne et la surveillance, la déclaration et la vérification des émissions d'autres gaz à effet de serre et des émissions d'autres types de navires, *OJ L*, 10 mai 2023.

³⁶¹ Règlement (UE) 2023/955 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 instituant un Fonds social pour le climat et modifiant le règlement (UE) 2021/1060, *OJ L*, 10 mai 2023.

110. **Perspectives sur le SEQE-UE.** Le SEQE-UE dispose d'une efficacité environnementale³⁶² à plusieurs titres :

Une *efficacité environnementale incitative faible*, en tant qu'il désincite les agents économiques à émettre certains gaz à effet de serre (caractère incitatif), réduisant ainsi les émissions de ces derniers (caractère faible).

Une *efficacité environnementale budgétaire faible et forte*, en tant que les recettes générées ont vocation à être affectées à la lutte contre le changement climatique (caractère budgétaire), par exemple en finançant à l'échelle de l'UE le développement des énergies renouvelables (caractère faible³⁶³) ou encore des projets de captage et séquestration du CO₂ (caractère fort³⁶⁴).

111. **Limites du SEQE-UE.** Le SEQE-UE a cependant montré plusieurs lacunes au cours de son histoire, en particulier du fait de déséquilibres fréquents survenus entre offre et demande, conduisant parfois à une volatilité³⁶⁵ et une faiblesse globale des prix³⁶⁶. En effet, les quotas émis ont été supérieurs aux émissions des installations concernées par le SEQE-UE durant certaines années, soit du fait d'une activité économique en berne – par exemple en 2012 –, soit du fait de politiques d'efficacité énergétique et de soutien aux énergies renouvelables menées par les États membres et non prises en compte lors de la fixation des plafonds d'émission en 2010. Cette volatilité du prix du carbone est particulièrement problématique, car elle désincite les entreprises et ménages à modifier leurs comportements sur le long terme³⁶⁷.

En conséquence, la valorisation des émissions de dioxyde de carbone par le biais d'instruments fiscaux a pu connaître un regain de vigueur sur le plan international, notamment pour sa simplicité de mise en œuvre³⁶⁸.

Paragraphe 3 – Le Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (MACF)

³⁶² Le concept d'*efficacité environnementale* peut bien être appliqué au SEQE-UE, car celui-ci constitue un instrument simili-fiscal. V. § 21 et suivants.

³⁶³ La production et / ou l'utilisation des énergies renouvelables restent polluants dans une certaine mesure, il n'y a donc que diminution d'externalité environnementale négative, et donc *efficacité environnementale faible*.

³⁶⁴ La séquestration du CO₂ diminue directement la quantité de gaz à effet de serre présente dans l'atmosphère, et constitue donc une externalité environnementale positive, il y a donc *efficacité environnementale forte*.

³⁶⁵ F. VENMANS, « L'efficacité environnementale et économique du marché du carbone européen », *op. cit.*, § 174.

³⁶⁶ C. LOETSCHER, « Les SEQE – systèmes d'échange de quotas d'émission », *op. cit.*, § 6.

³⁶⁷ J.L. CACHEUX et E. LAURENT, « Le marché européen du carbone en quête de stabilité », *op. cit.*

³⁶⁸ OCDE, *Effective Carbon Rates on Energy*, OCDE, 2016.

112. **Définition du MACF.** Le mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, établi par le règlement (UE) 2023/956³⁶⁹, vise à taxer l'empreinte carbone de certains biens importés au sein de l'UE, et est également appelé plus couramment « taxe carbone aux frontières ». L'objectif du MACF est de prévenir les « fuites de carbone » hors de l'UE, ainsi que rétablir une concurrence équilibrée entre entreprises domestiques et étrangères. Les entreprises concernées seront tenues de déclarer les émissions liées à leurs produits importés à partir de 2023, tandis que le MACF lui-même sera mis en fonctionnement à partir de 2026 en parallèle du SEQE-UE³⁷⁰.
113. **Redevables du MACF.** Le MACF est acquitté par les importateurs de marchandises de pays tiers sur le territoire douanier de l'UE. Les pays tiers participants au SEQE-UE (tels que les membres de l'EEE et la Suisse) sont exclus de ce mécanisme.
114. **Assiette du MACF.** Le MACF est appliqué aux émissions directes (scope 1) de dioxyde de carbone émises lors du processus de production des produits primaires suivants : fer et acier, ciment, engrais, aluminium, électricité et hydrogène. À l'avenir, le périmètre pourrait s'élargir à des biens et services plus en aval de la chaîne de valeur (produits intermédiaires et finaux), et éventuellement aux émissions indirectes de gaz à effet de serre. Dans le cas où l'information sur ces émissions de gaz à effet de serre n'est pas disponible, les importateurs peuvent utiliser des valeurs par défaut, une procédure de recoupement restant disponible pour démontrer les émissions réelles si besoin³⁷¹.
115. **Taux du MACF.** Les importateurs de ces produits ont l'obligation de régler la différence entre le prix du carbone payé dans le pays de production et le prix des quotas carbone dans le SEQE-UE. Pour ce faire, ils devront acquérir auprès des autorités nationales des « certificats MACF » dont le prix est indexé sur les cours du SEQE-UE³⁷², mais pourront cependant déduire tout paiement qu'ils auraient déjà effectué au titre du prix du carbone utilisé dans la production du bien importé.
116. **Recettes du MACF.** Il est prévu d'affecter 75% des recettes du MACF au budget général de l'Union Européenne pour stimuler l'économie européenne, sans affectation spécifique. Plusieurs voix se sont cependant élevées pour réclamer une affectation formelle de ces recettes à des finalités environnementales³⁷³.

³⁶⁹ Règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, *op. cit.*

³⁷⁰ V. notamment à ce sujet : « Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières : Questions et réponses », *European Commission - European Commission*, s.d.

³⁷¹ *Ibid.*

³⁷² Pour autant, à la différence du SEQE-UE, les certificats MACF ne feront pas l'objet d'un système de marché d'échange plafonné. V. *Ibid.*

³⁷³ V. par exemple : S. PRIMAS, A. GACQUERRE et F. MONTAUGÉ, *Cinq plans pour reconstruire la souveraineté économique*, Sénat, Commission des affaires économiques, 6 juillet 2022., recommandation n°38 préconisant une « affectation intégrale des recettes du MACF aux politiques environnementales, en cohérence avec son ambition en faveur de la

117. **Perspectives sur le MACF.** Le MACF peut être considéré comme faisant partie de la simili-fiscalité environnementale :

Il dispose d'une *efficience environnementale incitative faible*, en tant qu'il désincite les agents économiques à émettre certains gaz à effet de serre (caractère incitatif), réduisant ainsi les émissions de ces derniers (caractère faible).

Il ne dispose cependant pas d'une *efficience environnementale budgétaire*, en tant que les recettes générées ne sont pas affectées de manière contraignante à des finalités environnementales.

118. **Avantages et limites du MACF.** Le MACF se caractérise par plusieurs points de forces et limites.

Les avantages du MACF pour l'Union Européenne sont multiples, d'un point de vue environnemental et budgétaire.

- Le phénomène de « fuites de carbone » serait réduit, étant donné qu'une telle taxe pourrait remédier à la délocalisation croissante des émissions de gaz à effet de serre hors du territoire européen, au fur et à mesure que l'Union Européenne se dote d'une fiscalité environnementale plus contraignante.
- Des effets incitatifs et budgétaires intéressants seraient produits par le MACF, car celui-ci complète avantageusement la simili-fiscalité environnementale actuelle de l'UE, pour réorienter les comportements de ménages, et présente de surcroît des effets redistributifs plus justes³⁷⁴.

Les limites du MACF, dans sa forme actuelle, viennent cependant nuire à sa pleine viabilité.

- Le MACF dispose d'une efficience environnementale limitée, car il s'applique à un périmètre réduit de polluants (uniquement le dioxyde de carbone), de formes d'émissions (uniquement les émissions directes ou scope 1 des produits importés), et de types de produits (uniquement certains produits primaires). En conséquence, des effets pervers pourraient avoir lieu, tels que des effets de transfert de pollution³⁷⁵ ou des fuites de carbone vers l'aval de la production.
- Une perte de compétitivité à l'export est à anticiper, car le MACF s'applique uniquement pour les imports au sein de l'Union Européenne,

décarbonation et gage de bonne foi de la démarche européenne vis-à-vis de l'OMC et de nos partenaires commerciaux ».

³⁷⁴ ADEME et al., *La fiscalité carbone aux frontières et ses effets redistributifs : Etude des effets redistributifs sur les revenus des ménages français d'une taxe carbone aux frontières*, ADEME, novembre 2019.

³⁷⁵ C'est-à-dire le basculement des agents d'un type de pollution taxé vers un autre type de pollution moins voire non taxé. V. à ce sujet : N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., §§ 499 et suivants.

sans mécanisme parallèle de déduction ou de crédit d'impôt à l'export pour rétablir la compétitivité des entreprises de l'UE à l'étranger.

- Le suivi des émissions de gaz à effet de serre est à priori plus difficile pour la production de produits provenant de l'étranger, en particulier lorsque l'État tiers concerné applique des standards peu contraignants en matière de reporting et/ou de fiscalité environnementale. Une telle difficulté sera par ailleurs accrue si l'UE décide d'étendre le MACF aux émissions indirectes des produits importés (scope 2 et 3).
- Ce mécanisme est susceptible d'engendrer des inquiétudes chez les partenaires commerciaux de l'Union Européenne, notamment les pays en développement³⁷⁶. Au-delà, des mesures de rétorsion de certains États tiers pourrait être également envisagées³⁷⁷, entraînant potentiellement une diminution des exportations européennes.

119. **Conclusion | Chapitre 1 - Les principes internes, européens et internationaux liant le droit français en matière de fiscalité environnementale.** Si la fiscalité environnementale est suggérée par les textes constitutionnels en vertu du principe « pollueur-payeur » de la Charte de l'environnement, aucun texte ou principe applicable en droit français, en dehors du régime d'accise harmonisée sur les produits énergétique posé par l'UE, n'en exige donc formellement l'instauration³⁷⁸. Celle-ci constitue donc un instrument parmi d'autres permettant de respecter les engagements, notamment internationaux, qui lient la France en matière environnementale.

En droit français, la double nature de la fiscalité environnementale, à la fois imposition et instrument de politique publique écologique, se retrouve bien dans son encadrement juridique.

En effet, les textes constitutionnels lui attribuent d'une part un objectif de rendement budgétaire selon un *principe d'entraide* (permettre une redistribution des richesses entre contribuables), provenant de l'article 13 DDHC, et d'autre part un objectif de protection de l'environnement selon un *principe de responsabilité* (rendre

³⁷⁶ V. par exemple : M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 125. : « Si certains États tiers à l'Union européenne ont évoqué la possibilité d'une coopération, les pays en développement comme l'Afrique du Sud, s'inquiètent, quant à eux, de l'instauration d'un tel système qui conduirait à introduire des barrières commerciales discriminatoires, contraires aux principes du droit de l'environnement. »

³⁷⁷ *Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'Union européenne - Proposition législative du 14 juillet 2021 - Considérations et propositions de France Industrie*, France Industrie, 4 octobre 2021., p. 4.

³⁷⁸ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., §§ 3-5.

les contribuables plus comptables de l'impact écologique de leurs actions), provenant des articles 2, 3 et 4 de la Charte de l'environnement.

Lors de l'élaboration et le contrôle de divers instruments fiscaux environnementaux ces dernières années, le législateur et le juge constitutionnel ont consacré la primauté de leur objectif de protection de l'environnement sur leur objectif de rendement budgétaire. Pour autant, au regard de l'édifice légal et jurisprudentiel construit autour de la fiscalité environnementale, il semble que celle-ci ne puisse pas s'écarter totalement de son objectif de rendement budgétaire, pour diverses raisons tenant par exemple au nécessaire respect des capacités contributives³⁷⁹ ou à des besoins de financement dans des domaines à priori non-environnementaux³⁸⁰.

L'encadrement par le droit interne, en particulier constitutionnel, de la fiscalité environnementale conserve donc, de manière implicite, cette dualité propre à la nature même de l'instrument : double objectif de protection de l'environnement et de rendement budgétaire, selon un double *principe d'entraide-responsabilité*. Ainsi, le prélèvement d'une taxe environnementale se voit contrôlé par le juge constitutionnel au regard d'un *principe d'égalité-responsabilité* (prise en compte de l'impact environnemental des comportements des contribuables), mais aussi d'un *principe d'égalité-entraide* dans certaines circonstances spécifiques (prise en compte des capacités contributives des contribuables). L'affectation des recettes fiscales environnementales semble elle aussi partagée entre un *principe d'affectation-entraide* (universalité budgétaire) et un *principe d'affectation-responsabilité* (spécificité budgétaire).

Cette dualité entre *principe d'entraide* et *principe de responsabilité* irrigue ainsi de manière éparse les dispositions légales et la jurisprudence en matière de fiscalité environnementale, et plus généralement en matière de fiscalité incitative. Cette dualité pourrait-elle dès lors gagner à être consacrée plus explicitement dans le droit français ?³⁸¹

120. **Transition.** Il convient à présent d'examiner comment la fiscalité environnementale se structure en France.

³⁷⁹ V. § 67.

³⁸⁰ V. § 72 et 264 notamment.

³⁸¹ Cette problématique fera l'objet de développements détaillés aux § 575 et suivants.

Chapitre 2 – Des dispositifs fiscaux variés visant à réguler les externalités environnementales engendrées par les agents économiques

121. **Introduction.** La fiscalité environnementale française s'organise en une palette de dispositifs fiscaux dotés d'*efficience environnementale*, c'est-à-dire aptes à produire des effets favorables à l'environnement. Concernant l'actualité juridique récente, le développement de la fiscalité environnementale a été ralenti ces dernières années, notamment suite à la crise des « Gilet jaunes », malgré quelques progrès³⁸². Ainsi, la loi de finances pour 2021³⁸³ confirme le rôle clé des instruments fiscaux pour réduire les émissions de gaz à effet de serre, préserver la biodiversité et limiter l'artificialisation des sols, tandis que la loi de finances pour 2022³⁸⁴ apporte peu de changements. Deux approches semblent s'offrir au législateur lorsque celui-ci définit un instrument fiscal environnemental : taxer les comportements défavorables à l'environnement, ou bien au contraire consentir un avantage financier pour les comportements jugés vertueux³⁸⁵.
122. **Plan d'étude.** Ainsi, les instruments fiscaux environnementaux peuvent consister en un prélèvement financier au titre de certaines externalités environnementales négatives (*efficience environnementale prélevante*) (– Section 1 –), ou au contraire en une rétribution financière au titre de certaines externalités environnementales positives ou diminutions d'externalités environnementales négatives engendrées par les agents économiques (*efficience environnementale rétributive*) (– Section 2 –).

Section 1 – Les prélèvements fiscaux environnementaux en France : impôts, taxes et redevances

123. **Considérations budgétaires sur les prélèvements fiscaux environnementaux.** En France, les prélèvements fiscaux environnementaux actuellement en place présentent de forts enjeux budgétaires. Ainsi, au regard des critères Eurostat³⁸⁶, la

³⁸² P. BILLET et R. DUFAL, « Chronique de fiscalité française de l'environnement 2021-2022. Quelle fiscalité environnementale pour la France de l'après-pandémie ? », *Revue juridique de l'environnement*, 2022, vol. 47, n° 2, pp. 369-387.

³⁸³ Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, 2020-1721, 29 décembre 2020.

³⁸⁴ Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

³⁸⁵ M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 81.

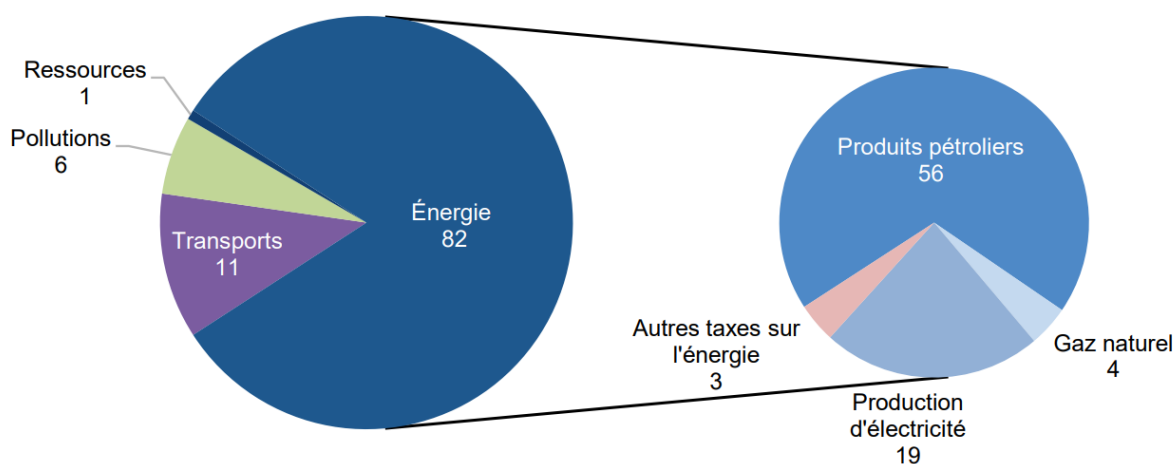
³⁸⁶ « Une taxe environnementale est un impôt sur un élément ayant un impact négatif spécifique et prouvé sur l'environnement. L'assiette est une entité physique, par exemple des litres d'essence, ou une valeur de remplacement, par exemple les taxes sur les centrales nucléaires. La taxe est toujours un montant monétaire, par exemple en euros. », v. « Taxes et subventions environnementales - Eurostat », s.d.

fiscalité environnementale a rapporté près de 55 milliards d’euros en 2021, à comparer aux 41 milliards d’euros générés par cette même fiscalité en 1995³⁸⁷ ou par exemple aux 71 milliards d’euros rapportés par l’impôt sur les sociétés en 2021³⁸⁸.

Concernant la répartition des recettes fiscales environnementales par domaine, celles-ci proviennent de la taxation de l’énergie, des pollutions, des transports ainsi que des ressources. En particulier, la composante énergétique tient une place prédominante, en raison notamment de l’accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons et de l’accise sur l’électricité (Figure 24) ainsi que de l’introduction depuis 2014 d’une composante carbone dans l’accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l’accise sur l’électricité et l’accise sur les gaz naturels.

Figure 24

Recettes provenant de la fiscalité environnementale par catégorie d’assiette (%, France, 2021)



Source : C. LARRIEU (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, Ministère de la Transition écologique, Service des données et études statistiques (SDES), 2024., p. 73

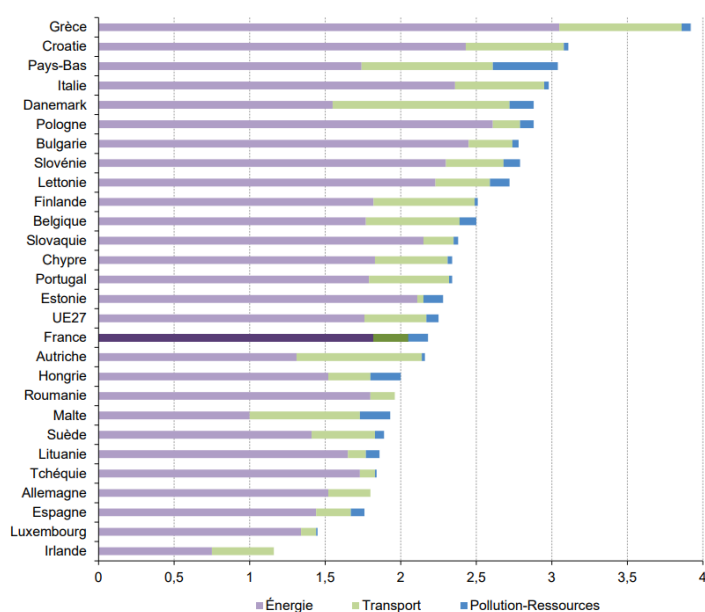
³⁸⁷ C. LARRIEU (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, Ministère de la Transition écologique, Service des données et études statistiques (SDES), mars 2024., p. 73.

³⁸⁸ J. FOURNEL (dir.), *L’impôt sur les bénéfices des entreprises en 2021*, DGFIP Statistiques, s.d.

Concernant la comparaison de recettes fiscales environnementales avec les États membres, la France est légèrement en deçà de la moyenne de l'UE au regard de la part des recettes fiscales environnementales au sein du PIB (2,17% pour la France contre 2,24% pour l'UE en 2019)³⁸⁹. Cette moyenne cache cependant des situations très diverses entre les différents États membres, par exemple entre les Pays-Bas (3,1% du PIB en 2021) et l'Allemagne (1,8% du PIB en 2021) (**Figure 25**).

Figure 25

Recettes fiscales environnementales par type d'assiette (énergie, transport, pollution) (% du PIB, États membres de l'UE, 2021)



Source : C. LARRIEU (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, Ministère de la Transition écologique, Service des données et études statistiques (SDES), 2024., p. 74

124. **Plan d'étude.** On examine ici les principaux dispositifs fiscaux dotés d'efficacité environnementale prélevante selon les quatre grandes catégories d'assiette précédemment évoquées : l'énergie (- Sous-section 1 -), les transports (- Sous-section 2 -), les rejets de polluants (- Sous-section 3 -), les ressources (- Sous-section 4 -), ainsi que l'artificialisation des sols (- Sous-section 5 -).

Sous-section 1 - Une fiscalité des énergies occupant une place prédominante au sein de la fiscalité environnementale

³⁸⁹ C. LARRIEU (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, op. cit., p. 74.

125. **Plan d'étude.** La fiscalité de l'énergie se compose essentiellement de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (- Paragraphe 1 -), l'accise sur les gaz naturels (- Paragraphe 2 -), l'accise sur les charbons (- Paragraphe 3 -), la taxe carbone³⁹⁰ (- Paragraphe 4 -), l'accise sur l'électricité (- Paragraphe 5 -) et la TIRUERT (- Paragraphe 6 -).

Paragraphe 1 - L'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (ex-TICPE)

126. **Définition de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.** L'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (qui remplace la TICPE depuis le 1^{er} janvier 2022 ³⁹¹), décrite notamment aux articles L. 312-1 et suivants du CIBS, vise à imposer la consommation de certains produits pétroliers en France.
127. **Redevables de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.** Sont en général redevables de la taxe les professionnels intervenant lors de la production, l'importation et / ou le stockage des produits pétroliers soumis à la taxe : ainsi 296 opérateurs étaient concernés en 2017³⁹². Les produits pétroliers concernés par l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons sont soumis au régime d'accise au moment de leur production / extraction ou de leur importation sur le territoire de l'UE, l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons devenant exigible lors de leur mise à la consommation³⁹³.
128. **Assiette de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.** L'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons est une imposition indirecte perçue sur les volumes mis à la consommation de certains produits pétroliers, ces derniers faisant l'objet d'une liste

³⁹⁰ Plus précisément la composante carbone des trois taxes précédentes.

³⁹¹ 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.

³⁹² F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, Annexe 1.

³⁹³ La notion de mise à la consommation correspond surtout à l'importation ou à la sortie d'un régime suspensif antérieur, et est explicitée en détail à l'article 7 de la directive 2008/118/CE du Conseil relative au régime général d'accise : « On entend par « mise à la consommation » : la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ; la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables ; la production, y compris la production irrégulière, de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits ; l'importation, y compris l'importation irrégulière, de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits », transposé à l'article 158 quinquies du Code des douanes.

commune à l'ensemble des États membres³⁹⁴ et transposée au niveau des articles L. 312-22 et L. 312-23 du CIBS (hors gaz naturels et charbons)

Les carburants couverts sont les suivants : Gazoles, carburéacteurs, essence, gaz de pétrole liquéfiés carburant, fiouls – ainsi que tout produit utilisé comme combustible se substituant effectivement à l'un des produits cités, ou en étant proche.

Les combustibles couverts sont les suivants : Fiouls lourds, fiouls domestiques, pétroles lampants, gaz de pétrole liquéfiés combustible – ainsi que tout produit utilisé comme combustible se substituant effectivement à l'un des produits cités, ou en étant proche.

129. **Taux de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.** Les taux de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons sont fixés aux articles L. 312-35 et L. 312-36 du CIBS. Ceux-ci sont régulièrement modifiés par les lois de finances, et dépendent également de la région géographique concernée. À titre d'exemple, l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons s'était élevée en 2022 à des montants compris entre 62 et 70 centimes d'euros par litre en région d'Ile de France³⁹⁵. Ainsi, concernant les carburants, elle représente une part significative des prix au niveau du consommateur final, son taux nominal se situant très au-delà de la moyenne de l'Union Européenne³⁹⁶. À noter qu'entre 2000 et 2002 ces taux étaient variables en fonction du cours du pétrole (« TIPP flottante »³⁹⁷), le gouvernement ayant cependant renoncé à ce dispositif en raison d'un coût élevé pour l'État sans effet tangible sur les prix au niveau du consommateur final.
130. **Recettes de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.** L'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons occupe une place majeure au sein de la fiscalité environnementale

³⁹⁴ Directive 2003/96/CE du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *op. cit.*, article 2.

- Sont en principe taxés les usages de ces produits en tant que carburant ou combustible de chauffage.
- Sont également taxés « tout produit qui est destiné à être utilisé, qui est mis en vente ou qui est utilisé comme carburant pour moteur, comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants pour moteur et à tout hydrocarbure qui est destiné à être utilisé, qui est utilisé ou qui est mis en vente pour le chauffage, à l'exception des hydrocarbures solides tels que le charbon, la tourbe ou le lignite, et à l'exception du gaz naturel ».

³⁹⁵ « Les taxes sur les carburants », *Fipeco*, 19 juillet 2022.

³⁹⁶ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 129.

³⁹⁷ V. à ce sujet : A. BAUDU *et al.*, « Repères sur la gestion et les finances publiques. En Février 2019 », *Gestion & Finances Publiques*, 2019, vol. 2, n° 2, § 21.

française, représentant ainsi 55% de ses recettes en 2020³⁹⁸, au sens des critères Eurostat. Le produit de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons a connu une baisse entre 2006 et 2014, passant d'environ 28 à 24,4 milliards d'euros courants, suivi d'une hausse forte entre 2014 et 2017, passant de 24,5 à 30,5 milliards d'euros courants (**Figure 26**), avant d'arriver à un niveau de 27 milliards en 2020³⁹⁹.

La part de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons affectée au budget général de l'État a connu une baisse en montant absolu sur l'ensemble de la période 2006-2017, passant de 21,3 milliards d'euros à 19 milliards d'euros en 2017.

Le reste de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons est quant à lui affecté :

- Au compte d'affectation spéciale (CAS) « Transition énergétique », qui vise à financer des mesures de soutien en faveur des énergies renouvelables, c'est-à-dire diverses compensations et remboursements dus aux opérateurs concernés⁴⁰⁰.
- Aux budgets des départements et régions.
- À l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF).

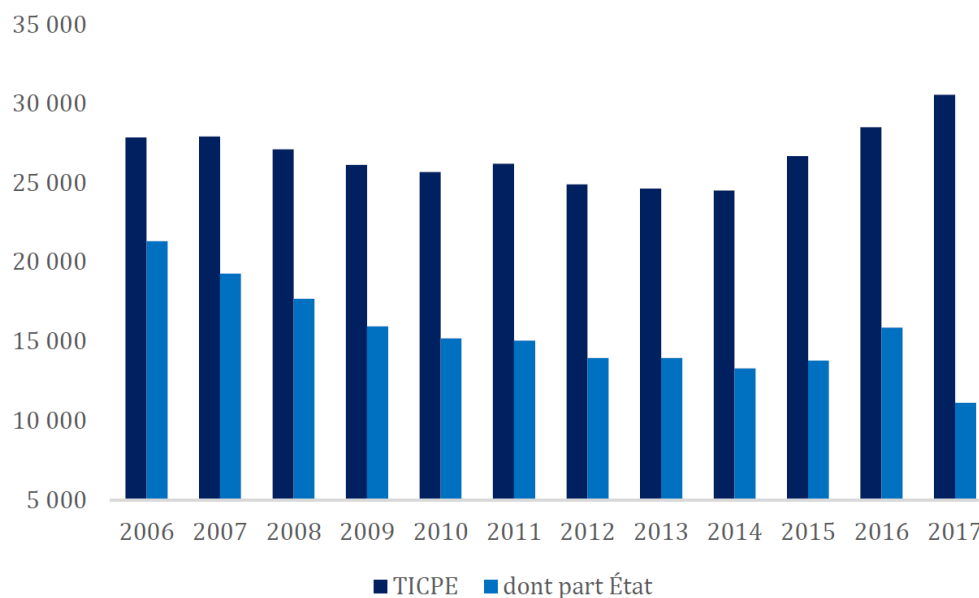
³⁹⁸ « Fiscalité environnementale – Synthèse des connaissances en 2022 », *Données et études statistiques pour le changement climatique, l'énergie, l'environnement, le logement, et les transports*, s.d.

³⁹⁹ *Ibid.*

⁴⁰⁰ COUR DES COMPTES, *Compte d'affectation spéciale « Transition énergétique » - Note d'analyse de l'exécution budgétaire*, Cour des comptes, 2016.

Figure 26

Évolution du produit de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (millions d'euros constants, France, 2006-2017)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France (2019)* en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique (2019)*, § 122

131. **Perspectives sur l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.** L'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons fait bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'elle dispose d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

Une efficacité environnementale incitative faible, en tant qu'elle désincite certains types de consommation de produits pétroliers par les agents économiques (caractère incitatif), réduisant ainsi les émissions de gaz à effet de serre et gaz polluants engendrés (caractère faible).

Une efficacité environnementale budgétaire faible, en tant qu'une partie des recettes de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons est attribuée au compte d'affectation spéciale « Transition énergétique » (caractère budgétaire), qui vise à financer des mesures de soutien en faveur des énergies renouvelables, dont la production et / ou l'utilisation restent cependant polluants dans une certaine mesure (caractère faible).

Paragraphe 2 - L'accise sur les gaz naturels (ex-TICGN)

132. **Définition de l'accise sur les gaz naturels.** L'accise sur les gaz naturels (qui remplace la TICGN depuis le 1^{er} janvier 2022⁴⁰¹), décrite notamment aux articles L. 312-5, L. 312-13, L. 312-14, L. 312-36 et L. 312-89 du CIBS, vise à imposer la consommation de gaz naturel en France.
133. **Redevables de l'accise sur les gaz naturels.** L'accise sur les gaz naturels est payée par le fournisseur de gaz naturel au titre des livraisons faites aux consommateurs finaux en France, ou par le consommateur final lui-même si celui-ci a importé ou produit le gaz naturel qu'il utilise.
134. **Assiette de l'accise sur les gaz naturels.** L'accise sur les gaz naturels est fonction de la quantité d'énergie livrée en mégawattheures (MWh), après avoir déduit les quantités non taxables.
135. **Taux de l'accise sur les gaz naturels.** En 2023, le taux normal s'élève à 8,45 euros par MWh en 2023, à l'exclusion de la minoration applicable au titre des quantités de biogaz injectées dans les réseaux de gaz naturel⁴⁰². Le taux normal est de 8,41 euros / MWh en prenant en compte les quantités de biogaz injectées dans le réseau⁴⁰³.
136. **Recettes de l'accise sur les gaz naturels.** Les recettes générées par l'accise sur les gaz naturels se sont élevées à 1,6 milliards d'euros en 2017. À l'instar de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, elles ont ainsi fortement augmenté depuis la mise en place de la taxe carbone en 2014, moment auquel elles ne représentaient que 232 millions d'euros (**Figure 27**).

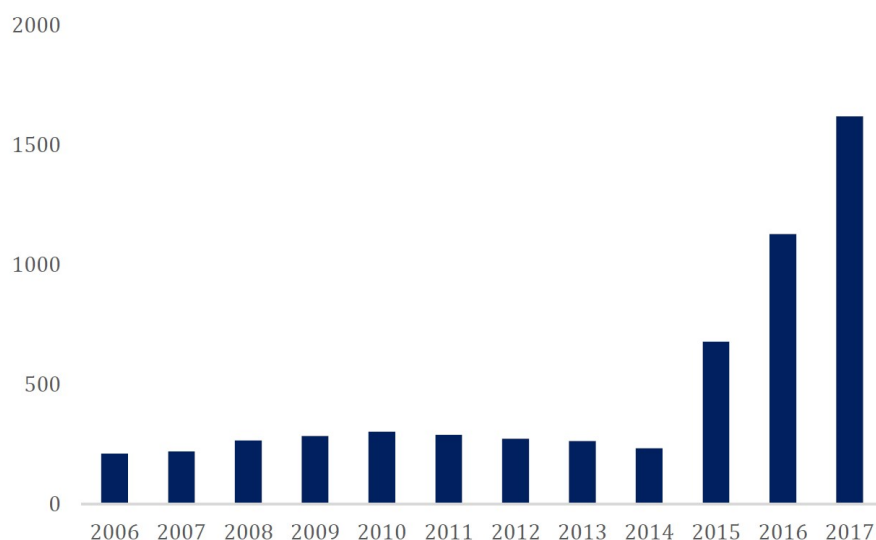
⁴⁰¹ Ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne, *op. cit.*

⁴⁰² Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, *op. cit.*, art. 61.

⁴⁰³ Arrêté du 8 septembre 2021 pris pour application de l'article 266 quinquies du code des douanes constatant pour l'année 2022 le tarif minoré de la taxe intérieure de consommation applicable à l'usage combustible du gaz naturel.

Figure 27

Évolution du produit de l'accise sur les gaz naturels (millions d'euros constants, France, 2006-2017)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 147

137. **Perspectives sur l'accise sur les gaz naturels.** L'accise sur les gaz naturels fait bien partie de la fiscalité environnementale :

Elle dispose d'une *efficacité environnementale incitative faible*, en tant qu'elle désincite certains types de consommation de gaz naturel (caractère incitatif), réduisant ainsi les émissions de gaz à effet de serre et gaz polluants engendrés (caractère faible).

Elle ne dispose cependant plus d'une *efficacité environnementale budgétaire* depuis le 1er janvier 2017, l'affectation d'une partie de ses recettes au CAS « Transition énergétique » ayant été supprimé par la loi de finances pour 2017.

Paragraphe 3 - L'accise sur les charbons (ex-TICC)

138. **Définition de l'accise sur les charbons.** L'accise sur les charbons (qui remplace la TICC depuis le 1er janvier 2022⁴⁰⁴), décrite notamment aux articles L. 312-4, L. 312-

⁴⁰⁴ 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, *op. cit.*

13, L. 312-14, L. 312-36 et L. 312-89 du CIBS, vise à imposer la consommation de charbon en France.

139. **Redevables de l'accise sur les charbons.** L'accise sur les charbons est due par les fournisseurs de houilles, lignites et cokes au titre des livraisons faites aux consommateurs finaux en France, ou par le consommateur final lui-même si celui-ci a importé ou produit les houilles, lignites et cokes qu'il utilise. Elle est payée au moment de la livraison ou de l'importation⁴⁰⁵.
140. **Assiette de l'accise sur les charbons.** L'accise sur les charbons est fonction de la quantité de houilles, lignites et cokes pour des usages en tant que combustibles, exprimée en mégawattheure (MWh).
141. **Taux de l'accise sur les charbons.** En 2023, le taux est de 14,62 euros par MWh.
142. **Recettes de l'accise sur les charbons.** Celles-ci se sont élevées à 15 millions d'euros en France en 2019, dont environ 1 million affecté au CAS « Transition énergétique »⁴⁰⁶.
143. **Perspectives sur l'accise sur les charbons.** L'accise sur les charbons fait bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'elle dispose d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

Une efficacité environnementale incitative faible, en tant qu'elle désincite certains types de consommation de houilles, lignites et cokes (caractère incitatif), réduisant ainsi les émissions de gaz à effet de serre et gaz polluants engendrés (caractère faible).

Une efficacité environnementale budgétaire faible, en tant qu'une partie des recettes de l'accise sur les charbons est attribuée au compte d'affectation spéciale « Transition énergétique » (caractère budgétaire), qui vise à financer des mesures de soutien en faveur des énergies renouvelables, dont la production et / ou l'utilisation restent cependant polluants dans une certaine mesure (caractère faible).

Paragraphe 4 - La « taxe carbone » ou composante carbone de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons

144. **Définition de la taxe carbone.** L'appellation de « taxe carbone » regroupe les composantes carbonées de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz

⁴⁰⁵ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 148-149.

⁴⁰⁶ ASSOCIATION FRANÇAISE DU GAZ, *La fiscalité énergétique*, Association Française du Gaz, mars 2019.

naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons. Celle-ci vise à imposer les émissions de dioxyde de carbone, en ligne avec les objectifs fixés par la stratégie nationale bas carbone en 2015. Elle a été introduite à par la loi de finances pour 2014⁴⁰⁷. Suite au mouvement de contestation d'octobre 2018 dit des « Gilets jaunes », sa trajectoire a cependant été gelée par la loi de finances pour 2019⁴⁰⁸.

145. **Redevables de la taxe carbone.** Il s'agit des redevables respectifs de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons.
146. **Assiette de la taxe carbone.** Il s'agit des assiettes respectives de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons.
147. **Taux de la taxe carbone.** Le taux de la taxe carbone, fixé initialement en 2014 à 7 euros par tonne de CO₂, a vu sa trajectoire modifiée plusieurs fois au cours de ces dernières années (**Figure 28**) :

La loi de finances pour 2014 envisageait une multiplication par huit de la taxe carbone en France entre 2014 et 2020, portant ainsi son taux à 56 euros par tonne de CO₂ au terme de la trajectoire en 2020.

La loi de finances pour 2018 accélère cette trajectoire en prévoyant une augmentation du taux de 14,1 euros par tonne de CO₂ en 2018, puis un accroissement de 10,4 euros par tonne de CO₂ jusqu'en 2022 par rapport à la trajectoire initiale, portant ainsi son taux à 86,2 euros par tonne de CO₂ au terme de la trajectoire en 2022.

Enfin, suite au mouvement de contestation des « Gilets jaunes » débuté en octobre 2018, un gel de la trajectoire de la taxe carbone a été annoncé, le taux demeurant donc en 2023 à son niveau de 2018, soit 44,6 euros par tonne de CO₂.

⁴⁰⁷ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, 2013-1278, 29 décembre 2013, art. 32.

⁴⁰⁸ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, 2018-1317, 28 décembre 2018, art. 64.

Figure 28

Évolution du taux de la taxe carbone française (euros par tonne de dioxyde de carbone, France, 2014-2030)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2030
Lois de finances pour 2014 ⁶⁴ et de transition énergétique ⁶⁵	7,0	14,5	22,0	30,5	39,0*	47,5*	56,0*	-	-	100,0 ⁶⁶
Loi de finances pour 2018 ⁶⁷ (hors TVA)	-	-	-	-	44,6	55,0	65,4	75,8	86,2	-
Trajectoire après LF 2018 (TVA incluse)	8,4	17,3	26,3	36,6	53,5	66,0	78,5	91,0	103,4	-
Augmentation annuelle (hors TVA)	-	-	-	-	+ 14,1	+ 10,4	+ 10,4	+ 10,4	+ 10,4	-

*Source : Conseil des prélèvements obligatoires. *Les valeurs de la LF 2014 et de la loi de transition énergétique pour les années 2018 à 2020 n'ont pas été appliquées, remplacées par celles votées en LF 2018. La dernière ligne du tableau indique l'augmentation annuelle de la valeur par rapport à l'exercice précédent : en 2018, elle était de 14,1 €, correspondant à l'écart de la valeur de 2017 dans l'ancienne trajectoire (30,5 €) avec la nouvelle valeur pour l'année 2018 (44,6 €). De 2019 à 2022, la trajectoire prévoyait une augmentation annuelle de 10,4 €/tonne.*

Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 136

148. **Recettes de la taxe carbone.** Comme évoqué précédemment, la taxe carbone a contribué de manière essentielle depuis son introduction en 2014 à la forte augmentation des recettes générées par l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons.
149. **Droit comparé et taxe carbone.** La taxation du carbone constitue un des instruments les plus courants et développés de lutte contre le réchauffement climatique au sein des membres de l'OCDE.

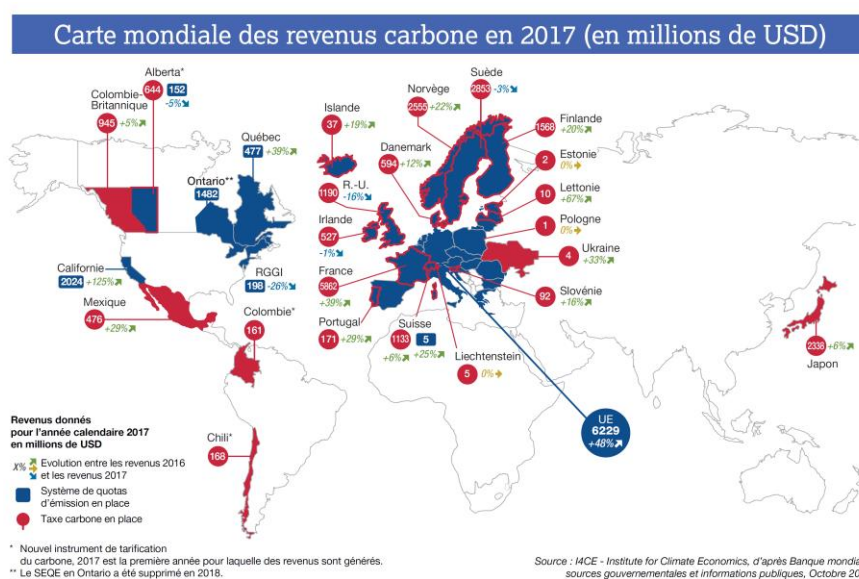
Au niveau de l'Union Européenne, deux principaux systèmes cohabitent : le SEQE-UE, qui s'applique principalement au secteur industriel, ainsi que les taxations du carbone mises en place par chaque État membre pour les domaines non soumis au SEQE-UE – le plus souvent le transport, l'agriculture ou le chauffage domestique. Contrairement au SEQE-UE, il est à noter que de telles taxes carbonées ne font pas l'objet d'une harmonisation au niveau de l'UE, malgré une tentative d'homogénéisation par la Commission en 2011 avortée en 2014⁴⁰⁹.

⁴⁰⁹ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, Paris, avril 2019.,

Au niveau international, une part significative des pays ont mis en place des mécanismes de valorisation du carbone, par le biais de taxes et / ou de marchés de quotas d'émissions (**Figure 29**).

Figure 29

Panorama des instruments de taxation du carbone dans le monde (millions USD, Monde, 2017)



Source : C. MÉTIVIER et S. POSTIC, Tarification du carbone dans le monde : l'augmentation des revenus pose la question des usages, Paris, I4CE - Institute for Climate Economics, octobre 2018, Banque mondiale

- Recettes des mécanismes de tarification du carbone. Le produit total généré par ces dispositifs a augmenté d'environ 50% entre 2016 et 2018, passant de 22 à 33 milliards USD, ces montants restant cependant peu élevés en comparaison des taxes globales sur l'énergie⁴¹⁰.
- Taux des taxes carbone. Les taux des taxes carbone en vigueur sont très changeants entre pays (**Figure 30**) et varient entre 1 et 139 USD par tonne de CO₂, la France appliquant en conséquence un taux relativement élevé – environ 50 USD. Il est à noter que l'OCDE avait relevé, dans une étude concernant 41 pays, que 90% des émissions de gaz à effet de serre n'étaient pas taxées ou taxées à moins de 10 euros par tonne de CO₂⁴¹¹.
- Assiette des taxes carbone. Dans un objectif d'acceptabilité de la taxe, la plupart des pays accordent des exonérations de taxation du carbone à

⁴¹⁰ *Ibid.*, § 27-28.

⁴¹¹ OCDE, *Environmental Fiscal Reform: Progress, Prospects and Pitfalls*, OCDE, 2017.

différents secteurs. Les raisons sont variées : concurrence internationale forte, sensibilité politique, fragilité économique du secteur, ou encore soumission à d'autres instruments de tarification du carbone. De telles exceptions ont pu susciter des controverses sur la lisibilité de la taxe ainsi que sa finalité environnementale. Ces exonérations ont également l'inconvénient de potentiellement entraîner des phénomènes de « fuite de carbone », en tant qu'elles encouragent les agents économiques à se reporter sur des énergies émettrices de CO2 exonérées de taxe⁴¹².

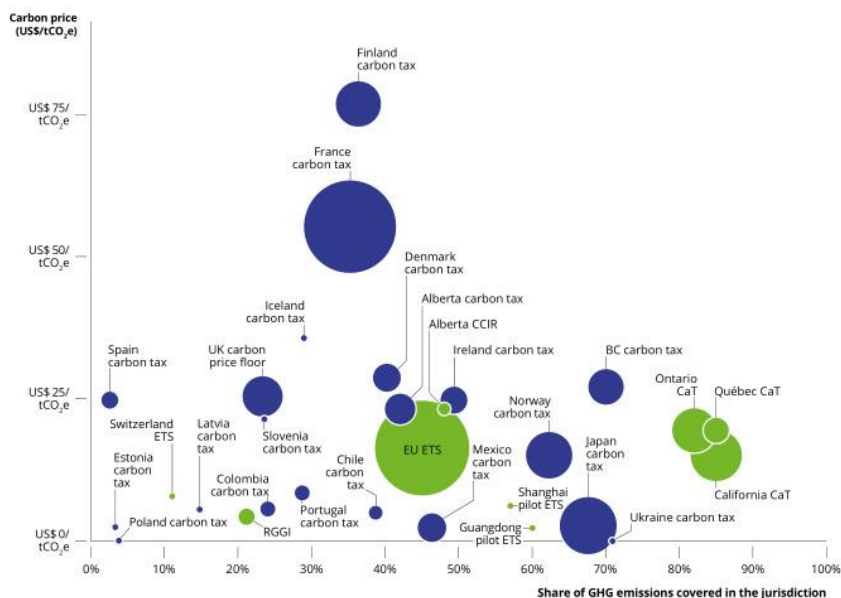
- Perspectives sur les taxes carbone. Le secteur des transports routiers compte parmi les plus concernés par la taxation du carbone au sein de l'OCDE, en raison des nombreuses externalités négatives qu'il engendre – gaz à effet de serre, polluants, congestion, nuisance sonore et accidents de personnes. Ainsi, 97% des émissions de CO2 dues au transport routier (5% des émissions totales) sont concernées par un instrument fiscal, tandis que 81% des émissions de CO2 non dues aux transports routiers (95% des émissions totales) ne le sont pas. Cependant, malgré cette forte taxation des transports, ces derniers demeurent largement dépendants des combustibles d'origine fossile⁴¹³.

⁴¹² N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 33.

⁴¹³ *Ibid.*, § 42-45.

Figure 30

Taxation du carbone dans le monde par taux nominal, part des émissions couvertes et recettes générées (Monde, 2018)



1. Excluant la Suède, la Suisse et le Liechtenstein
 Source : BANQUE MONDIALE, State and Trends of Carbon Pricing 2018, Banque mondiale, 2018.

Paragraphe 5 – L'accise sur l'électricité (ex-TICFE)

150. **Définition de l'accise sur l'électricité.** L'accise sur l'électricité (qui remplace la TICFE depuis le 1^{er} janvier 2022⁴¹⁴), décrite notamment aux articles L. 312-13, L. 312-14, L. 312-37 et L. 312-89 du CIBS, vise à imposer la consommation d'électricité en France. Des taxes locales sur la consommation finale d'électricité s'appliquent également au niveau communal et départemental, et ont été intégrées en 2022 et 2023 à l'accise sur l'électricité⁴¹⁵ :

La part départementale de l'accise sur l'électricité (ex-TDFE), prévue aux articles L. 3333-2 et suivants du Code général des collectivités territoriales, s'appliquant à l'électricité fournie ou consommée d'une puissance inférieure ou égale à 250 kVA.

La part communale de l'accise sur l'électricité (ex-TCPA), prévue aux articles L. 2333-2 et suivants du Code général des collectivités territoriales,

⁴¹⁴ 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, *op. cit.*

⁴¹⁵ Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, *op. cit.*, art. 54.

s'appliquant à l'électricité fournie ou consommée d'une puissance inférieure ou égale à 250 kVA.

151. **Redevables de l'accise sur l'électricité.** L'accise sur l'électricité est due par les fournisseurs d'électricité au titre des livraisons effectuées à des consommateurs finaux ou en cas de consommation finale d'électricité, indépendamment de la puissance souscrite.
152. **Assiette de l'accise sur l'électricité.** L'accise sur l'électricité est fonction de la quantité d'énergie livrée ou consommée en mégawattheures (MWh).
153. **Taux de l'accise sur l'électricité.** En 2023, le taux est de 25.7 euros par MWh pour les ménages et assimilés (puissance inférieure à 250 kVA), 23.6 euros par MWh pour les petites et moyennes entreprises (puissance inférieure à 250 kVA) et 22,5 euros par MWh pour la consommation haute puissance (puissance supérieure à 250 kVA). Pour faire face à la hausse des prix de l'énergie en 2022 et 2023, un bouclier tarifaire a été mis en place en 2022⁴¹⁶ et prolongé en 2023 : les taux applicables sont minorés de 0,5 euros par MWh pour les professionnels et 1 euro par MWh pour les particuliers.
154. **Recettes de l'accise sur l'électricité.** L'affectation de l'accise sur l'électricité au CAS « Transition énergétique » a été supprimée à partir du 1^{er} janvier 2017, car cette dernière fragilisait le dispositif fiscal au regard du droit de l'Union européenne. En compensation, le budget général accorde une subvention de même montant au CAS « Transition énergétique »⁴¹⁷.
155. **Perspectives sur l'accise sur l'électricité.** L'accise sur l'électricité fait bien partie de la fiscalité environnementale :

Elle dispose d'une *efficience environnementale incitative faible*. En effet, elle décourage les agents économiques à consommer de l'électricité (caractère incitatif), entraînant ainsi une diminution des externalités environnementales négatives engendrées par le processus de production de cette énergie (caractère faible).

Elle ne dispose cependant plus d'une *efficience environnementale budgétaire* depuis le 1^{er} janvier 2017, l'affectation d'une partie de ses recettes au CAS « Transition énergétique » ayant été supprimé par la loi de finances pour 2017.

Paragraphe 6 – La taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans le transport (TIRUERT)

⁴¹⁶ Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, *op. cit.*, art. 29.

⁴¹⁷ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 151.

156. **Définition de la TIRUERT.** La TIRUERT (qui remplace la TIRIB⁴¹⁸ au 1^{er} janvier 2022⁴¹⁹, qui elle-même avait remplacé la TGAP carburants en 2019⁴²⁰), décrite à l'article 266 quinquies du Code des douanes, vise à favoriser le développement des énergies renouvelables dans les transports.
157. **Redevables de la TIRUERT.** Sont redevables les opérateurs mettant à la consommation des carburants n'ayant pas atteint les objectifs d'incorporation de matières premières d'origine renouvelable⁴²¹.
- Les carburants concernés sont les suivants : essences (objectif d'incorporation de 9.2% en 2022), gazoles (objectif d'incorporation de 8.4% en 2022) et carburéacteurs (objectif d'incorporation de 1% en 2022).
- Les matières premières d'origine renouvelables concernées sont les suivantes : biocarburants⁴²², électricité d'origine renouvelable fournie par les bornes de recharge des véhicules électriques, hydrogène renouvelable⁴²³ à partir de 2023.
158. **Assiette de la TIRUERT.** Celle-ci se constitue du volume total des essences, gazoles et carburéacteurs mis à la consommation au cours d'une année civile. L'assiette est déterminée séparément pour la filière essences, la filière gazoles et la filière carburéacteurs.
159. **Taux de la TIRUERT.** Celui-ci s'élève en 2022 à 104€ / hL dans la filière essence et gazole, et à 125€ / HL dans la filière carburéacteurs.

Sous-section 2 - Une fiscalité des transports constituée d'un ensemble hétéroclite de taxes ainsi que d'un système de bonus-malus écologique

160. **Plan d'étude.** La fiscalité des transports se compose essentiellement de taxes sur les transports (- Paragraphe 1 -), du système de bonus-malus écologique (- Paragraphe 2 -) et du versement mobilité (- Paragraphe 3 -). On évoquera également l'ancien projet d'écotaxe poids lourds, qui fait l'objet d'une suspension depuis octobre 2014 (- Paragraphe 4 -).

⁴¹⁸ Taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants.

⁴¹⁹ Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, *op. cit.*, art. 58.

⁴²⁰ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, *op. cit.*, art. 192.

⁴²¹ V. notamment Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, *op. cit.*, art. 95.; P. BILLET et R. DUFAL, « Chronique de fiscalité française de l'environnement 2021-2022 », *op. cit.*

⁴²² À l'exclusion de l'huile de palme, les produits à base d'huile de soja et des PFAD (Palm fatty acid distillate ; distillats d'acide gras de palme)

⁴²³ À l'exclusion donc de l'hydrogène produit par électrolyse à partir d'électricité d'origine nucléaire

Paragraphe 1 – Les taxes sur les transports

161. **Définition des taxes sur les transports.** On détaille ici les principales taxes sur les transports.

Concernant les véhicules terrestres, on peut notamment citer les taxes ci-dessous :

- Les taxes sur l'immatriculation des véhicules prévues aux articles L. 421-29 et suivants du CIBS, s'appliquent à différentes catégories de véhicules lors de la délivrance de certificats d'immatriculation en France.
- La taxe sur les primes d'assurances automobiles, prévue à l'article 1001 du CGI, 5 bis A, s'applique sur les primes d'assurances automobiles prises pour assurer certains véhicules terrestres à moteur.
- La taxe sur la distance parcourue sur le réseau autoroutier concédé (anciennement « taxe due par les concessionnaires d'autoroute »), prévue aux articles L. 412-175 à L. 421-180 du CIBS, s'applique aux concessionnaires d'autoroute en fonction du nombre de kilomètres parcourus par les usagers et vise à financer les infrastructures de transport.
- Deux taxes sur les véhicules de société, prévues aux articles L. 421-10 à L. 421-122, et L. 421-134 du CIBS, s'appliquent aux personnes morales disposant de véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France, indifféremment de leur état d'immatriculation d'origine. La première taxe porte sur les émissions de dioxyde de carbone, tandis que la seconde porte sur les émissions de polluants atmosphériques.

Concernant les véhicules maritimes, on peut notamment citer les taxes ci-dessous :

- La taxe annuelle sur les engins maritimes à usage personnel (TAEMUP, ex-DAFN⁴²⁴ et ex-DAP⁴²⁵), prévue aux articles L. 423-1 et suivants du CIBS, s'applique aux propriétaires de navires de plaisances de taille ou de puissance motorisée significative.

Concernant les véhicules aériens, on peut notamment citer les taxes ci-dessous :

- La taxe sur le transport aérien de passagers (ex-taxe de l'aviation civile, volet « passagers »), prévue aux articles L. 422-13 à L. 422-40 du CIBS, s'applique aux entreprises de transport aérien public, indépendamment de sa nationalité ou de son statut juridique, qui embarquent un passager sur le territoire français.

⁴²⁴ Droit annuel de francisation et de navigation.

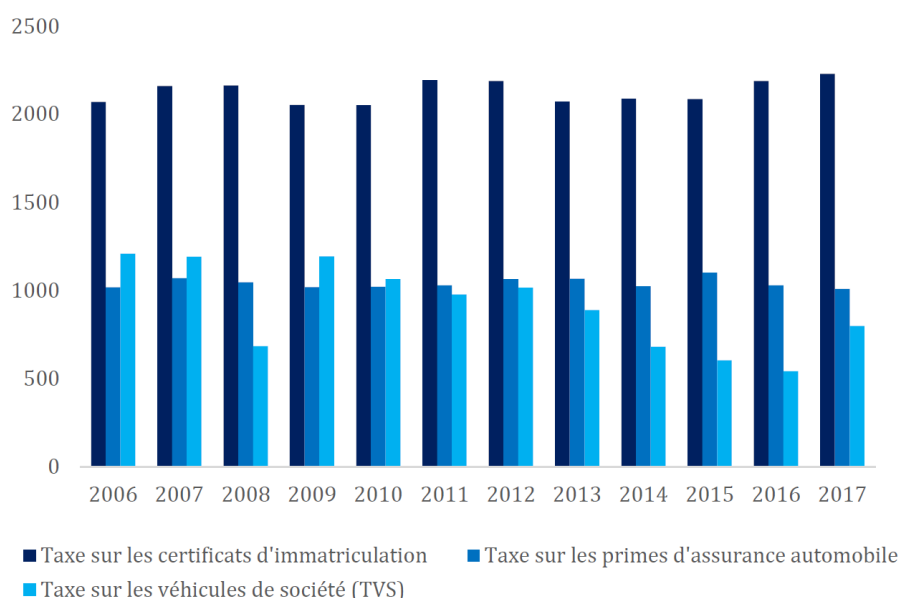
⁴²⁵ Droit annuel de passeport.

- La taxe sur le transport aérien de marchandises (ex-taxe de l'aviation civile, volet « fret et courrier »), prévue aux articles L. 422-41 à L. 422-48 du CIBS, s'applique aux entreprises de transport aérien public, indépendamment de sa nationalité ou de son statut juridique, qui embarquent un passager sur le territoire français.
- La taxe sur les nuisances sonores aériennes (TNSA), prévue aux articles L. 422-49 à L. 422-57 du CIBS, s'applique aux décollages au départ des aéroports d'aéronefs d'une masse maximale au décollage supérieure à 2 tonnes. Le produit de cette taxe sert à financer des travaux d'insonorisation des bâtiments que les riverains doivent entreprendre.

162. **Recettes des taxes sur les transports.** L'ensemble des recettes générées par les taxes relatives aux transports s'est élevé à 5,7 milliards d'euros en 2017⁴²⁶, en incluant le système du bonus-malus décrit dans la section suivante. L'évolution des principales taxes est décrite en **Figure 31**.

Figure 31

Évolution du produit des principales taxes sur les transports (millions d'euros constants, France, 2006-2017)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 191

⁴²⁶ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 190.

163. **Droit comparé et taxes sur les transports.** À l'étranger, certaines villes ont mis en place un dispositif de péage urbain, telles que Singapour, Londres, Stockholm, Sydney ou Milan⁴²⁷. Avec un tel système, chaque véhicule léger souhaitant pénétrer dans le centre de l'agglomération doit s'acquitter d'une imposition, en fonction du niveau de pollution du véhicule ou du jour de la semaine concerné. L'objectif de ces péages est de réduire la congestion routière ainsi que les émissions de polluants dues au trafic automobile.

Paragraphe 2 - Le système de bonus-malus automobile

164. **Définition du bonus-malus écologique.** Le mécanisme du bonus-malus écologique a été élaboré suite au Grenelle de l'environnement de 2007. Il vise à accélérer le renouvellement du parc automobile en faveur de véhicules moins polluants, afin de lutter contre les émissions de gaz à effet de serre. Ce mécanisme se divise en deux sous-dispositifs : le bonus écologique et le malus écologique.
165. **Régime du bonus écologique.** Le bonus écologique, qui encourage l'acquisition de véhicules peu polluants :

Le bonus écologique prend la forme d'un montant, prévu par l'article D. 251-1 du Code de l'énergie, qui récompense l'achat de véhicules fonctionnant uniquement à l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux, dont la masse est inférieure un certain seuil (2,4 tonnes en 2023) et dont le coût d'acquisition est inférieur à un certain montant (47.000 euros en 2023). En 2023, le montant de l'aide est fixé à « 27 % du coût d'acquisition toutes taxes comprises, augmenté le cas échéant du coût de la batterie si celle-ci est prise en location, dans la limite de 5.000 euros si le véhicule est acquis ou loué par une personne physique ou de 3.000 euros si le véhicule est acquis ou loué par une personne morale. Ce montant est majoré de 2.000 euros lorsque le véhicule est acquis ou loué par une personne physique dont le revenu fiscal de référence par part est inférieur ou égal à 14.089 euros. ». À partir de 2024, le bonus écologique devrait également être modulé en fonction d'un score environnemental des véhicules, afin de favoriser la production sur le territoire européen ou français⁴²⁸.

Le bonus écologique peut s'accompagner d'une prime à la conversion (ex-« prime à la casse »), prévue à l'article D. 251-4 du Code de l'énergie, pour la mise

⁴²⁷ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 47 et suivants.

⁴²⁸ Décret n° 2023-930 du 7 octobre 2023 relatif au conditionnement de l'éligibilité au bonus écologique pour les voitures particulières neuves électriques à l'atteinte d'un score environnemental minimal.

au rebut d'anciens véhicules sous conditions d'ancienneté, visant les personnes physiques sont le revenu fiscal de référence par part est inférieur à un certain seuil (22.983 euros en 2023). Le prix d'acquisition du nouveau véhicule acheté ne doit également pas dépasser un certain montant (47.000 euros en 2023).

166. **Régime du malus écologique.** Le malus écologique décourage l'acquisition des véhicules les plus polluants.

Un malus écologique fondé sur les émissions en carbone du véhicule acquis est prévu aux articles L. 421-58 à L. 421-70 du CIBS. L'objectif est d'appréhender fiscalement l'empreinte écologique de l'utilisation du véhicule, à savoir ses émissions de gaz à effet de serre. Ce malus écologique est dû lorsqu'un véhicule considéré comme particulièrement polluant est immatriculé pour la première fois en France. Son montant est indexé sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètre par le véhicule, de 50 euros (pour des émissions de 123 grammes par km) à 50.000 euros (pour des émissions supérieures à 225 grammes par km). Le seuil minimal de déclenchement ainsi que le montant maximal du malus ont été durcis sur les trois dernières années par la loi de finances pour 2021⁴²⁹. Le malus écologique ne peut cependant dépasser la moitié du prix du véhicule depuis le 1^{er} janvier 2022 : le Conseil constitutionnel a jugé cette mesure conforme au principe d'égalité devant les charges publiques, en permettant de limiter un impôt incitatif au regard de la capacité contributive des redevables (estimée ici par le prix d'achat du véhicule)⁴³⁰.

Un malus écologique fondé sur le poids des véhicules de tourisme acquis, dit « Taxe sur la masse en ordre de marche » (TMOM) est prévu aux articles L. 421-71 à L. 421-81 du CIBS. L'objectif est d'appréhender fiscalement l'empreinte écologique de la production du véhicule, à savoir les consommations de matières premières et d'énergie. Ce malus écologique est dû lorsqu'un véhicule de tourisme considéré comme particulièrement lourd est immatriculé pour la première fois en France. Son montant est indexé sur le poids du véhicule, de 10 euros par kilos à partir d'un seuil minimum de 1800 kg. La taxe devrait ainsi concerner une proportion réduite des ventes de véhicules neufs, d'environ 2.5%⁴³¹. Les véhicules électriques, hybrides ou à hydrogène sont pour leur part exonérés : le Conseil constitutionnel a validé une telle exonération, en estimant que l'objectif général du

⁴²⁹ Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, *op. cit.*

⁴³⁰ Cons. Const., décision n°2020-813 DC du 28 décembre 2020, JORF n°0315 du 30 décembre 2020, texte n° 2, §§ 2 et suivants. : « [...] Si le prix d'acquisition d'un même modèle de véhicule peut varier d'un acheteur à l'autre, selon les circonstances de l'achat, il est bien de nature à rendre compte de la capacité contributive de chaque acheteur. En le retenant pour fixer le plafond de la taxe sur les émissions de dioxyde de carbone, le législateur s'est donc fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit donc être écarté. »

⁴³¹ P. BILLET et R. DUFAL, « Chronique de fiscalité française de l'environnement 2021-2022 », *op. cit.*, § 8.

législateur d'encouragement à l'achat de véhicules électriques, hybrides ou à hydrogène devait prévaloir⁴³².

167. **Perspectives sur le bonus-malus écologique.** Le système de bonus-malus écologique fait bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'il dispose d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

Une *efficacité environnementale incitative faible*, car le bonus et le malus incitent les agents économiques à se tourner vers des véhicules plus écologiques (caractère incitatif), mais demeurant cependant polluants lors de leur fabrication, utilisation et fin de vie (caractère faible).

Une *efficacité environnementale budgétaire faible* pour le malus écologique, car les recettes de ce dernier sont en partie affectées au financement du bonus écologique (caractère incitatif), qui dispose lui-même d'une efficacité environnementale faible (caractère faible).

168. **Droit comparé et bonus-malus écologique.** Israël a mis en place un mécanisme de bonus-malus écologique comparable⁴³³. La différence avec le système français est que celui-ci tient compte non seulement des émissions de dioxyde de carbone, mais également de quatre autres types d'émissions (monoxyde d'azote CO, hydrocarbures imbrûlés HC, oxydes d'azote NOx et particules en suspension PM10). Les véhicules sont ensuite répartis selon quinze tranches d'imposition, en fonction des niveaux d'émissions qu'ils obtiennent sur chacune de ces cinq catégories, et soumis à des taux de taxation parmi les plus élevés des pays de l'OCDE - par exemple 83% pour la catégorie la plus polluante. Un tel mécanisme a eu un impact fort sur les prix : ceux-ci ont drastiquement augmenté pour les véhicules les plus polluants, et fortement diminué pour les véhicules les plus écologiques.

Paragraphe 3 - Le versement mobilité

169. **Définition du versement mobilité.** Le versement mobilité (ex-versement transport), prévu aux articles L. 2333-64 et suivants du Code général des

⁴³² Cons. Const., décision n°2020-813 DC du 28 décembre 2020, *op. cit.*, §§ 17 et suivants. : « 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. »

⁴³³ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 53 et suivants.

collectivités territoriales, est une taxe visant à financer les dépenses d'investissement, de fonctionnement et d'exploitation des transports en commun⁴³⁴.

170. **Régime du versement mobilité.** Celui-ci est payé auprès de l'Urssaf par tout employeur public ou privé disposant de plus de onze salariés, « à l'exception des fondations et associations reconnues d'utilité publique à but non lucratif dont l'activité est de caractère social », sous certaines conditions de localisation de l'établissement⁴³⁵.
171. **Perspectives sur le versement mobilité.** Le versement mobilité peut donc être intégré à la fiscalité environnementale, en tant qu'il dispose d'une efficience environnementale à plusieurs titres :

Il dispose d'une *efficience environnementale budgétaire faible*, car les recettes du versement mobilité sont affectées à une finalité environnementale (caractère budgétaire), à savoir le maintien et le développement des transports en commun, ce qui contribue à diminuer la pollution engendrée par le secteur des transports (caractère faible).

Il ne dispose cependant pas d'*efficience environnementale incitative*, car le versement mobilité est uniquement fonction des salaires versés par l'employeur, indépendamment de la nature de son activité.

Paragraphe 4 - L'ancien projet d'écotaxe poids lourds

172. **Définition de l'écotaxe poids lourds.** La taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises, ou « écotaxe poids lourds », était prévue aux anciens articles 269 et suivants du Code des douanes. Celle-ci était supposée s'appliquer aux véhicules de transports de marchandises de plus de 3,5 tonnes circulant en France sur certaines routes nationales et départementales. L'écotaxe poids lourds avait pour objectif de faire supporter aux poids lourds la dégradation des routes induite par le transport routier de marchandises.
173. **Redevables de l'écotaxe poids lourds.** Auraient dû être soumis à la taxe les « véhicules de transport de marchandises qui empruntent le réseau routier », d'après l'ancien article 269 du Code des douanes.
174. **Assiette de l'écotaxe poids lourds.** L'assiette de la taxe s'appuyait sur le nombre de kilomètres parcourus par le véhicule concerné.

⁴³⁴ Dans le cas de cette taxe, il s'agit donc d'une fiscalité *pour* les transports plutôt que d'une fiscalité *sur* les transports.

⁴³⁵ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 193.

175. **Taux de l'écotaxe poids lourds.** Le montant de la taxe était supposé aller de 8,8 à 15,4 centimes d'euros par kilomètre parcouru, en fonction de la taille, du poids ainsi que du niveau de pollution du poids lourd.
176. **Perspectives sur l'écotaxe poids lourds.** Cette taxe, supposée entrer en vigueur en 2011, a fait l'objet de multiples reports suivis d'une suspension en octobre 2014 par la ministre de l'écologie de l'époque, Ségolène Royal, face au mouvement de protestation apparu en Bretagne dit des « bonnets rouges »⁴³⁶. Le manque à gagner a été estimé en 2017 par la Cour des comptes à 10 milliards d'euros sur la durée du contrat de partenariat (2014 - 2024)⁴³⁷.

Sous-section 3 – Une fiscalité de la pollution s'appuyant principalement sur la TGAP ainsi que sur des impositions plus spécifiques concernant l'eau et les déchets

177. **Plan d'étude.** La fiscalité de la pollution se compose essentiellement de la TGAP (- Paragraphe 1 -), de redevances pour pollution de l'eau (- Paragraphe 2 -) et de taxes sur les déchets (- Paragraphe 3 -).

Paragraphe 1 – La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)

178. **Définition de la TGAP.** La TGAP, décrite aux articles 266 sexies et suivants du Code des Douanes, vise à imposer diverses activités polluantes. Celle-ci était à l'origine constituée de quatre composantes : déchets, émissions polluantes, nuisances sonores aériennes et lubrifiants. Son assiette a ensuite souvent été modifiée, pour finalement inclure les composantes suivantes : déchets, émissions polluantes, lessives et matériaux d'extraction⁴³⁸. Chacune des composantes de la TGAP correspond une taxe à part entière, faisant qu'un même contribuable peut être redevable de plusieurs de ces impositions à la fois.
179. **Redevables de la TGAP :** La taxe s'applique aux entreprises exerçant des activités produisant des substances polluantes, et doit être payée par les acteurs suivants : (i) tout exploitant d'une installation soumise à autorisation ayant certains types d'activités⁴³⁹ et (ii) tout exploitant d'un établissement industriel ou commercial

⁴³⁶ « Ségolène Royal porte le coup de grâce à l'écotaxe », *Les Echos*, 9 octobre 2014.

⁴³⁷ COUR DES COMPTES, *Rapport public annuel 2017 - L'écotaxe poids lourds : un échec stratégique, un abandon coûteux*, Cour des comptes, s.d.

⁴³⁸ La TGAP « matériaux d'extraction » fait en soi partie de la fiscalité sur les ressources, et est donc abordée à nouveau dans la partie dédiée.

⁴³⁹ Stockage, traitement thermique ou transfert de déchets non dangereux ; stockage, traitement thermique (incinération ou co incinération) ou transfert de déchets dangereux ; livraison ou utilisation pour la première fois des lubrifiants susceptibles de produire des huiles usagées ; utilisation d'huiles et préparations lubrifiantes produisant des huiles usagées dont le rejet dans le milieu naturel est interdit ; utilisation d'huiles et

dont certaines installations sont soumises à autorisation ou dont les activités font courir, par leur nature ou leur volume, des risques particuliers à l'environnement.

180. **Assiette de la TGAP**⁴⁴⁰ : L'assiette de la TGAP est variable selon les types d'activité et de produit :

- TGAP déchets : Concernant les installations de stockage ou de traitement thermique des déchets, poids des déchets reçus depuis ou transférés vers un autre État membre.
- TGAP émissions polluantes : Poids des substances polluantes émises dans l'atmosphère⁴⁴¹.
- TGAP lessives : Poids net des lessives et préparations assimilées.
- TGAP matériaux d'extraction : Poids net des matériaux.

181. **Taux de la TGAP** : Le taux de la TGAP est également dépendant de la composante concernée, des types d'activité et de produit. En particulier, la composante déchets de la TGAP est appelée à fortement augmenter à partir de 2020 selon l'évolution prévue par la loi de finances pour 2019. L'objectif de faire en sorte que le stockage (coût moyen de 68 euros par tonne) et l'incinération des déchets (coût moyen de 105 euros par tonne) deviennent au moins aussi coûteux en moyenne que le recyclage des déchets, ce dernier étant actuellement plus onéreux (coût moyen de 144 euros par tonne)⁴⁴².

182. **Recettes de la TGAP**. Les recettes de la TGAP, réparties entre l'État et l'ADEME, ont augmenté de 2006 à 2014, passant d'environ 500 à 750 millions d'euros constants, avant de connaître une baisse entre 2014 et 2017, passant d'environ 750 à 600 millions d'euros constants (**Figure 32**).

préparations lubrifiantes à usage perdu (huiles pour moteur deux-temps, graisses utilisées en systèmes ouverts etc.) ; livraison pour la première fois sur le marché intérieur ou utilisation pour la première fois des préparations pour lessives, y compris des préparations auxiliaires de lavage, ou des produits adoucissant ; livraison ou utilisation pour la première fois de matériaux d'extraction de toutes origines, se présentant naturellement sous la forme de roches concassées ou fractionnées, dont la plus grande dimension est inférieure ou égale à 125mm.

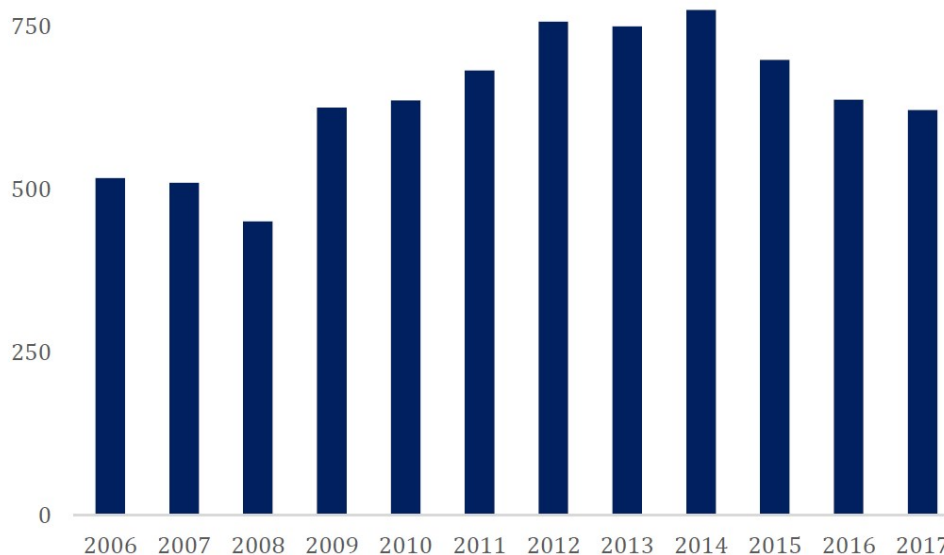
⁴⁴⁰ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.* À noter que la TGAP lubrifiants, huiles et préparations lubrifiantes a été supprimée par la loi de finances pour 2021.

⁴⁴¹ Les polluants concernés sont les suivants : oxydes de soufre et autres composés soufrés, acide chlorhydrique, oxydes d'azote et autres composés oxygénés de l'azote, poussières totales en suspension, arsenic, sélénium, mercure, benzène, hydrocarbures aromatiques polycycliques, plomb, zinc, chrome, cuivre, nickel, cadmium, vanadium, hydrocarbures non méthaniques, solvants et autres composés organiques volatils.

⁴⁴² Observations du rapporteur du projet de loi de finances pour 2019

Figure 32

Évolution du produit de la TGAP (millions d'euros constants, France, 2006-2017)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 164

183. **Perspectives sur la TGAP.** La TGAP fait bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'elle dispose d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

Une efficacité environnementale incitative faible, en tant que la TGAP encourage les entreprises à réduire leurs comportements polluants (caractère incitatif), mais ne les encourage pas à générer des externalités environnementales positives⁴⁴³ (caractère faible).

Une efficacité environnementale budgétaire faible et forte, car les recettes de la TGAP sont en partie affectées à l'ADEME (caractère budgétaire) en vue de financer ses actions en matière de prévention, gestion ou valorisation des déchets⁴⁴⁴ (caractère faible ou fort).

184. **Droit comparé et TGAP.** Divers États de l'Union Européenne ont mis en place des taxes suivant le même objectif que la TGAP déchets, visant à imposer la mise en

⁴⁴³ Par exemple en accordant hypothétiquement des subventions pour les entreprises adoptant des actions de dépollution.

⁴⁴⁴ F.-X. POURQUIER et A. VICARD, *La fiscalité environnementale. Un état des lieux.*, Ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer, en charge des relations internationales sur le climat, janvier 2017.

décharge ou l'incinération des déchets afin de diminuer leur rentabilité par rapport au recyclage. Par exemple, les taxes sur l'enfouissement ou la mise en décharge sont très courantes au sein des États membres de l'Union européenne⁴⁴⁵. Les taxes sur l'incinération le sont moins et ne concernent que six États membres, ceci pouvant s'expliquer par le fait que cette modalité de traitement des déchets est déjà relativement onéreuse⁴⁴⁶.

Des pays comme la Suède, la Norvège, le Danemark, la Hongrie, l'Italie et la République Tchèque ont également mis en place des taxes similaires à la TGAP émissions polluantes⁴⁴⁷, pouvant concerner (i) les émissions de composés soufrés (SOx), avec des taux s'étalant en 2014 de 36 euros à 3300 euros la tonne et (ii) les émissions de composés azotés (NOx), avec des taux s'étalant en 2014 de 29 à 5500 euros la tonne.

Paragraphe 2 - Les redevances pour pollution de l'eau

185. **Définition des redevances pour pollution de l'eau.** Diverses redevances pour pollution de l'eau existent en France, en contrepartie des activités de gestion publique de l'eau menées par les agences de l'eau :

Les redevances pour pollution de l'eau d'origine non domestique, prévues à l'article L. 213-10-2 du Code de l'environnement, concernent les personnes rejetant dans le milieu naturel ou dans le réseau d'assainissement collectif un ou plusieurs polluants.

Les redevances pour pollution de l'eau d'origine domestique, prévues à l'article L. 213-10-3 du Code de l'environnement, concernent les usagers consommant de l'eau par le biais du service d'eau potable.

La redevance au titre de la modernisation des réseaux de collecte des eaux usées, prévues à l'article L. 213-10-5 du Code de l'environnement, vise à financer l'entretien et la modernisation des réseaux de collecte des eaux domestiques.

Les redevances pour pollutions diffuses, prévues à l'article L. 213-10-8 du Code de l'environnement, concernent de manière directe les distributeurs de produits phytosanitaires ou phytopharmaceutiques, et de manière indirecte l'ensemble des utilisateurs de ces produits.

Les redevances pour pollution de l'eau par des élevages, prévues à l'article L. 213-10-2 du Code de l'environnement, visent à imposer les effluents générés par les activités d'élevage, contenant notamment de l'azote et du phosphore.

⁴⁴⁵ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 65.

⁴⁴⁶ *Ibid.*, § 66.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, § 49 et suivants.

186. **Recettes des redevances de l'eau.** En 2017, l'ensemble des neuf redevances de l'eau⁴⁴⁸ a représenté des recettes totales de 2,2 milliards d'euros⁴⁴⁹.
187. **Perspectives sur les redevances pour pollution de l'eau.** Diverses perspectives peuvent être dégagées concernant les redevances pour pollution de l'eau.

La nature juridique des redevances pour pollution de l'eau correspond à celle d'impositions de toute nature⁴⁵⁰ relevant de l'article 34 de la Constitution.

Les assiettes des redevances pour pollution de l'eau ne respectent pas toujours le principe « pollueur-payeur »⁴⁵¹. À titre d'exemple (i) les redevances pour pollution de l'eau d'origine domestique ne respectent pas ce principe, leur calcul étant fonction des volumes d'eau facturés à l'usager, et non de la pollution effectivement rejetée par ce dernier, tandis que (ii) les redevances pour pollution de l'eau d'origine non domestique respectent ce principe, leur calcul étant fonction de la pollution effectivement rejetée dans le milieu naturel ou le réseau d'assainissement collectif par l'assujetti.

Les redevances pour pollution de l'eau font bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'elles disposent d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

- Une *efficacité environnementale incitative faible*, en tant que ces redevances découragent (caractère incitatif) la pollution de l'eau (caractère faible).
- Une *efficacité environnementale budgétaire faible et forte*, car les recettes de ces redevances sont affectées aux agences de l'eau (caractère budgétaire) dont la mission est de promouvoir une utilisation raisonnée de ressources en eau et lutter contre la pollution (caractère faible), ainsi que depuis 2016 restaurer certains réservoirs de biodiversité⁴⁵² (caractère fort).

⁴⁴⁸ Les redevances de l'eau non présentes dans cette partie correspondent soit aux redevances pour prélèvement en milieu aquatique, décrites ultérieurement dans cette étude, soit à la redevance pour obstacle sur cours d'eau, supprimée en 2019.

⁴⁴⁹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 68.

⁴⁵⁰ V. notamment : Cons. Const., décision n°82-124 L du 23 juin 1982, op. cit., § 2 : « les redevances perçues par les agences financières de bassin [...] ne constituent pas des taxes parafiscales [...] pas davantage des rémunérations pour services rendus [...] et doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement » ; Cass. Civ. 1re, 09 sep. 2020, pourvoi n°19-12235, Bull. civ., op. cit. : « Ces redevances [pour pollution de l'eau] constituent, par leur nature, des impositions dont le contentieux ressortit à la compétence de la juridiction administrative »

⁴⁵¹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 71.

⁴⁵² Il s'agit de la politique française de la trame verte et bleue, qui « vise la (re)constitution d'un réseau écologique cohérent permettant aux espèces animales et végétales d'assurer leur cycle de vie. Elle se fonde sur le concept de réseau écologique associant les réservoirs de

188. **Droit comparé et redevances pour pollution de l'eau.** Les impositions sur la pollution de l'eau sont peu répandues à l'international. Il est en effet souvent difficile de quantifier la pollution de l'eau émise par chaque agent économique, cette dernière impliquant des processus chimiques complexes, la présence de pollueurs multiples voire des facteurs externes tels que les conditions météorologiques⁴⁵³. La tendance est donc plutôt à taxer soit les polluants eux-mêmes en amont, soit les rejets d'eaux usées en aval :

L'Espagne taxe ainsi le rejet d'eaux usées, les communautés autonomes pouvant également mettre en place une redevance d'assainissement sur les rejets d'eaux usées souvent composée d'une part fixe et d'une part variable⁴⁵⁴.

La Suède applique des redevances pour pollution de l'eau liée à une activité industrielle et calculée en fonction du niveau de pollution des effluents, une taxe sur les pesticides et une taxe sur les engrais minéraux azotés et phosphatés⁴⁵⁵.

Le Danemark taxe les pesticides en fonction de leur type ainsi que des externalités environnementales négatives induites, afin d'inciter les acteurs économiques à prendre en compte le coût environnement de leur utilisation⁴⁵⁶.

Paragraphe 3 - La taxation des déchets

189. **Définition des taxes sur les déchets.** On détaille ci-dessous les diverses taxes sur les déchets existant en France.

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), prévue à l'article 1520 du Code général des impôts, vise à financer la collecte et le traitement des déchets.

La redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), prévue à l'article L. 2333-76 du Code général des collectivités territoriales, est une alternative à la TEOM pour financer la collecte et le traitement des déchets.

La redevance spéciale (RS), prévue à l'article L. 2333-78 du Code général des collectivités territoriales, est une autre alternative à la TEOM et la REOM pour financer la collecte et le traitement des déchets, prélevée auprès des usagers hors ménages (entreprises et établissements publics) dont les déchets sont pris en charge

biodiversité et les corridors les reliant. », v. C. HEINISCH, P. FLEURY et B. SARRAZIN, « Agriculture et stratégie Trame verte et bleue : élaborer et mettre en œuvre une politique dans les espaces agricoles de Rhône-Alpes », *Sciences Eaux & Territoires*, 2018, n° 1, pp. 38-43.

⁴⁵³ S.M. OLMSTEAD, *The economics of managing scarce water resources*, Review of Environmental Economics and Policy, 2010, pp. 179-198.

⁴⁵⁴ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 60-61.

⁴⁵⁵ *Ibid.*, § 62.

⁴⁵⁶ *Ibid.*, para 63.

par la collectivité. Celle-ci doit être instituée en l'absence de TEOM ou REOM, peut l'être en cas de présence d'une TEOM mais ne peut l'être en présence d'une REOM.

L'écocontribution, prévue à l'article L. 541-10-2 du Code de l'environnement, est un instrument non fiscal qui s'applique aux appareils électriques, électroniques ou aux éléments d'ameublement vendus en France. L'écocontribution, bien qu'elle finance également le coût de traitement de certains déchets, ne constitue pas une taxe à proprement parler : en effet celle-ci n'est pas reversée à l'État mais directement aux organismes de recyclage concernés. Elle est calculée en fonction du coût estimé engendré par la gestion de la fin de vie du produit (collecte, tri et recyclage).

190. **Redevable des taxes sur les déchets.** Pour la TEOM, celle-ci est due par le propriétaire ou l'usufruitier d'une propriété soumise à la taxe foncière sur les propriétés bâties (ou qui en est temporairement exonérée), d'après les articles 1520 et suivants du CGI. Pour la REOM, celle-ci est due par la personne habitant le logement.
191. **Assiette des taxes sur les déchets.** Pour la TEOM, celle-ci est calculée sur la base de la moitié de la valeur locative cadastrale de la propriété, celle-ci pouvant être plafonnée sur décision de la commune concernée. Pour la REOM, celle-ci est fonction de la quantité d'ordures et déchets produits, estimée à partir d'une quantité moyenne selon la catégorie d'utilisateur concerné, le nombre de personnes de son foyer, la taille de son logement ou le volume des déchets⁴⁵⁷.
192. **Taux des taxes sur les déchets.** Pour la TEOM, le taux est librement fixé par la collectivité. Pour la REOM, différentes tarifications peuvent être proposées, par exemple en combinant une part fixe et une part proportionnelle, ou encore de manière forfaitaire par foyer.
193. **Recettes des taxes sur les déchets.** En 2017⁴⁵⁸, la TEOM était utilisée par 69% des communes et représentait 6,8 milliards de recettes. La REOM était utilisée par 28% des communes et représentait 729 millions d'euros de recettes.
194. **Perspectives sur les taxes sur les déchets.** Des variantes incitatives de la TEOM et de la REOM sont possibles, et respectivement dénommées TEOM incitative (TEOMI) et REOM incitative (REOMI). La TEOMI, prévue par l'article 1522 bis du CGI, est constituée d'une part fixe et d'une part incitative, cette dernière étant assise sur la quantité voire la nature des déchets collectés en volume, poids ou nombre

⁴⁵⁷ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 188.

⁴⁵⁸ *Ibid.*, § 174.

d'enlèvements. La REOMI est fonction de la quantité d'ordures et déchets réellement produits par l'utilisateur, et non plus de manière estimée.

La TEOM et la REOM ne sont pas incluses dans le périmètre de la fiscalité environnementale du point de vue de la comptabilité nationale. Cependant, à l'instar d'un des rapports du Conseil des prélèvements obligatoires de 2019⁴⁵⁹, on choisit dans cette étude de les y inclure. En effet, ces taxes disposent d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

- Une *efficacité environnementale budgétaire faible*, en tant qu'elles financent la collecte et le traitement des déchets (caractère budgétaire) et contribuent donc à réduire la pollution engendrée par ceux-ci (caractère faible).
- Une *efficacité environnementale incitative faible* pour la REOMI et la TEOMI, en tant qu'elles découragent les assujettis de produire une quantité importante de déchets (caractère incitatif), réduisant donc les externalités négatives environnementales qu'ils produisent (caractère faible).

195. **Droit comparé et taxes sur les déchets.** Les Pays-Bas en particulier disposent d'une fiscalité sur les déchets développée, représentant environ 13% de leur fiscalité environnementale⁴⁶⁰.

La taxe d'enlèvement sur les déchets (*afvalstoffenheffing*) suit le même principe que la TEOM / REOM française.

La taxe de recyclage (*verwijderingsbijdrage*) est également similaire à l'écocontribution française et est payée lors de l'achat de produits électroniques, électroménagers ou de certains éléments d'ameublement.

Sous-section 4 – Une fiscalité sur les ressources limitée et tournant notamment autour des redevances pour prélèvement en milieu aquatique

196. **Plan d'étude.** La fiscalité sur les ressources se compose de dispositifs en nombre limité en France. On présente tout d'abord une vue générale de ces derniers (– Paragraphe 1 –), avant de se focaliser plus particulièrement sur les redevances pour prélèvement en milieu aquatique (– Paragraphe 2 –).

Paragraphe 1 – Le cas général

⁴⁵⁹ *Ibid.*, § 173.

⁴⁶⁰ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 68.

197. **Définition des taxes sur les ressources.** Les taxes sur les ressources visent à réguler l'extraction de ces dernières : en augmentant leur prix, elles obligent les acteurs économiques à prendre en compte leur rareté et réduisent leur utilisation. Plusieurs taxes sur les ressources sont en vigueur en France⁴⁶¹, incluant la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau et la TGAP « matériaux d'extraction ».
198. **Recettes des taxes sur les ressources.** Ces taxes génèrent une part faible de recettes au sein de la fiscalité environnementale (environ 1% des recettes totales en 2017), cette place marginale s'expliquant notamment par la faible activité extractive sur le territoire français⁴⁶².
199. **Perspectives sur les taxes sur les ressources.** Ces taxes sur les ressources font bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'elles disposent d'une efficacité environnementale à plusieurs titres.
- Une *efficacité environnementale incitative faible*, en décourageant les agents économiques d'extraire les ressources concernées par les taxes (caractère incitatif), limitant ainsi les externalités environnementales négatives générées (caractère faible).
- Une *efficacité environnementale budgétaire* si les recettes de ces taxes sont affectées à une finalité environnementale (diminution d'externalité environnementale négative ou augmentation d'externalité environnementale positive).
200. **Droit comparé et taxes sur les ressources.** À l'instar de la France, la plupart des pays de l'OCDE taxent de manière limitée l'extraction de matières premières. Un exemple cependant significatif de taxe sur les ressources est la taxe sur les granulats mise en place au Royaume-Uni. En effet, ce dernier a instauré en 2002 une taxe s'appliquant aux extractions de granulats, initialement de 1,6 livres par tonne puis réévaluée en 2010 à 2 livres par tonne. Le taux de la taxe, estimé en fonction des coûts environnementaux engendrés par l'extraction de granulats et correspondant à environ 20% du prix de la matière première, a permis de renforcer fortement le recours aux granulats recyclés – environ 5 fois la moyenne européenne⁴⁶³.

Paragraphe 2 – Les redevances pour prélèvement en milieu aquatique

⁴⁶¹ F.-X. POURQUIER et A. VICARD, *La fiscalité environnementale. Un état des lieux.*, op. cit., p. 20.

⁴⁶² *Ibid.*, p. 20.

⁴⁶³ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 60-71.

201. **Définition des redevances pour prélèvement en milieu aquatique.** Les redevances pour prélèvement en milieu aquatique se constituent de plusieurs redevances pour l'eau.

La redevance pour prélèvement sur la ressource en eau, prévue par l'article L. 213-10-9 du Code de l'Environnement, est due par toute personne prélevant en milieu naturel un volume annuel supérieur à 10.000 mètres cubes.

La redevance pour stockage d'eau en période d'étiage, prévue par l'article L. 213-10-10 du Code de l'Environnement, est due par les personnes propriétaires ou concessionnaires d'un ouvrage de stockage d'eau d'une capacité supérieure ou égale à un million de mètres cubes. En effet, le stockage d'eau accentue la baisse des débits en période d'étiage, pouvant provoquer une accentuation de la pollution du cours d'eau ainsi que des perturbations de la biodiversité aquatique.

La redevance pour la protection en milieu aquatique, prévue par l'article L. 213-10-12 du Code de l'Environnement est due par certains pêcheurs amateurs et professionnels en eau douce.

202. **Perspectives sur les redevances pour prélèvement en milieu aquatique.**

Les redevances pour prélèvement en milieu aquatique font bien partie de la fiscalité environnementale, en tant qu'elles disposent d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

- Une *efficacité environnementale incitative faible*, en tant que ces redevances découragent (caractère incitatif) les prélèvements en milieu aquatique (caractère faible).
- Une *efficacité environnementale budgétaire faible et forte*, car les recettes de ces redevances sont affectées aux agences de l'eau (caractère budgétaire) dont la mission est de promouvoir une utilisation raisonnée de ressources en eau et lutter contre la pollution (caractère faible), ainsi que depuis 2016 restaurer certains réservoirs de biodiversité (caractère fort).

Les effets des redevances pour prélèvement en milieu aquatique sont cependant jugés insuffisants. En effet, celles-ci, en dépit de leur finalité environnementale, ont été jugées « insuffisamment utilisées dans cet objectif (différenciation insuffisante des taux par zones selon les enjeux, mise au plafond fixé par la loi des taux de redevances dans les zones à enjeux, etc.) »⁴⁶⁴.

203. **Droit comparé et redevances pour prélèvement en milieu aquatique.** Certains pays ont mis en place à titre expérimental des marchés de quotas de prélèvements d'eau, tels que le Chili, certains États de l'est des États-Unis ainsi que l'Australie.

⁴⁶⁴ IGF-CGEDD, *L'avenir des opérateurs de l'eau et de la biodiversité*, IGF-CGEDD, avril 2018.

Leur succès à cependant été limité, l'obstacle principal ayant été la gestion des droits de propriété relatifs à ces prélèvements⁴⁶⁵.

Sous-section 5 – Une fiscalité de l'artificialisation des sols encore peu développée

204. **Plan d'étude.** La fiscalité de l'artificialisation des sols vise à décourager l'érosion de biodiversité provenant de l'urbanisation d'espaces de plus en plus vastes. Celle-ci est également peu développée en France. On examine ici les principales taxes concernées, à savoir la taxe d'aménagement (- Paragraphe 1 -) et l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 – La taxe d'aménagement

205. **Définition de la taxe d'aménagement.** La taxe d'aménagement, prévue aux articles L. 331-1 et suivants du Code de l'urbanisme, vise à limiter l'artificialisation des terres et l'extension des terrains agricoles. Elle se constitue de trois composantes (communale, départementale, régionale).
206. **Régime de la taxe d'aménagement.** Celle-ci est versée en cas de construction ou agrandissement de bâtiments et aménagements de toute nature ayant nécessité une autorisation d'urbanisme. À titre d'exemple, en 2019, l'établissement d'une éolienne de plus de 12 mètres de hauteur était soumise à une taxe de 3000 euros, tandis que la pose de panneaux photovoltaïques se voyait taxée à hauteur de 10 euros par mètre carré de surface⁴⁶⁶.
207. **Recettes de la taxe d'aménagement.** La part départementale de la taxe d'aménagement peut être utilisée par le conseil départemental pour financer des actions en faveur de la préservation de l'environnement, par exemple la protection des espaces naturels sensibles (ENS) ou des opérations de renaturation depuis le 1er janvier 2021⁴⁶⁷ (transformation, dépollution, reconversion en espaces naturels).
208. **Perspectives sur la taxe d'aménagement.** La taxe d'aménagement peut donc être intégrée à la fiscalité environnementale, en tant que celle-ci dispose d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

⁴⁶⁵ C. PODOLAK et M. DOYLE, *Why Water Markets Are Not Quick Fixes for Droughts in the Western United States*, Nicholas Institute for Environmental Policy Solutions, Duke University, novembre 2014.

⁴⁶⁶ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., para 196.

⁴⁶⁷ Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, op. cit., art. 141.

Une *efficience environnementale incitative faible*, car la taxe d'aménagement produit des effets positifs sur l'environnement en réduisant, par sa nature même (caractère incitatif), les externalités environnementales négatives dues à l'artificialisation des terrains (caractère faible). Cependant la taxe d'aménagement n'incite pas les agents économiques à éventuellement réhabiliter les terrains dégradés, et ne dispose donc pas d'efficience environnementale incitative forte.

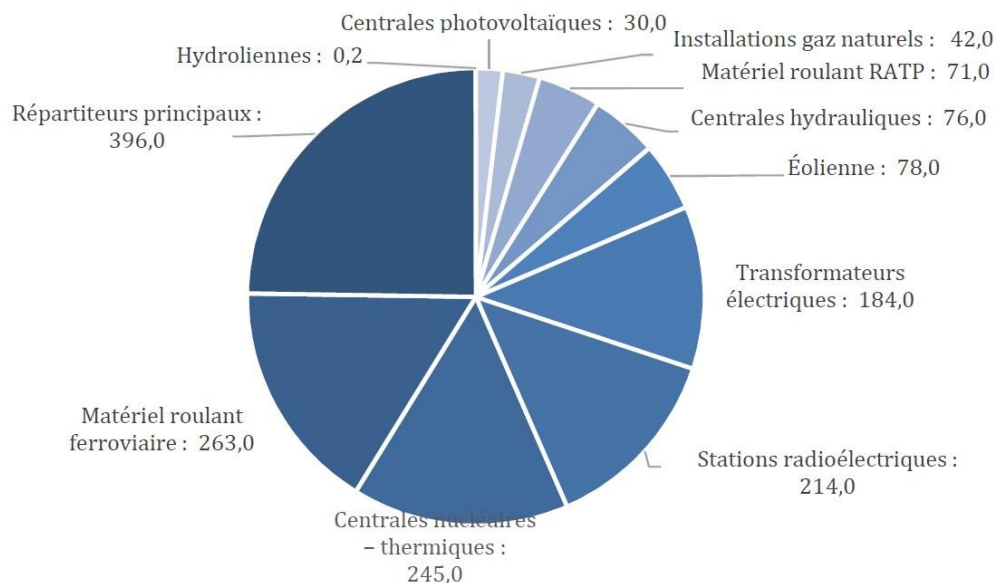
Une *efficience environnementale budgétaire faible ou forte*, car les recettes de la taxe d'aménagement peuvent être affectées à des actions en faveur de la préservation de l'environnement (caractère budgétaire), à savoir la protection d'espaces naturels (caractère faible ou fort) ou des opérations de renaturation (caractère fort).

Paragraphe 2 - L'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)

209. **Définition de l'IFER.** L'IFER, décrite aux articles 1635-0 quinquies ainsi que 1519 D et suivants du CGI, vise à imposer les entreprises de réseau de manière forfaitaire sur diverses installations.
210. **Redevables de l'IFER.** Sont principalement concernées certaines entreprises opérant dans les domaines de l'énergie, des transports ferroviaires et des télécommunications.
211. **Assiette de l'IFER.** Celle-ci se constitue du nombre d'équipements à disposition de l'entreprise au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Plusieurs catégories d'équipements sont listées dans les dispositions codifiant l'IFER : (i) Les installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent, et les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique hydraulique des courants étant situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale ; (ii) Les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme ; (iii) Les centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique ; (iv) Les transformateurs électriques ; (v) Les stations radioélectriques ; (vi) Les installations de gaz naturel liquéfié, les stockages souterrains de gaz naturel, les canalisations de transport de gaz naturel, les stations de compression du réseau de transport de gaz naturel, les canalisations de transport d'autres hydrocarbures et les canalisations de transport de produits chimiques.
212. **Taux de l'IFER.** Celui-ci est variable en fonction de la catégorie d'équipements.
213. **Recettes de l'IFER.** Le produit de l'IFER est principalement affecté aux collectivités territoriales, et provient inégalement des différentes catégories d'équipements taxés (**Figure 33**).

Figure 33

Répartition du produit de l'IFER (millions d'euros, France, 2017)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 160

214. **Perspectives sur l'IFER.** L'IFER peut donc être intégré à la fiscalité environnementale, en tant qu'il dispose d'une *efficacité environnementale incitative faible*. En effet, il décourage les agents économiques (caractère incitatif) à se doter d'équipements dont l'emprise au sol est forte et pouvant être contraignants pour leur environnement (caractère faible).

215. **Transition.** En France, les prélèvements fiscaux environnementaux comprennent donc divers impôts et taxes sanctionnant les agents économiques pour les externalités environnementales négatives qu'ils engendrent. À l'inverse, les rétributions fiscales environnementales, composées de dépenses fiscales et de subventions également dotées d'efficacité environnementale, visent à récompenser les agents économiques qui adoptent des comportements dynamiquement favorables à l'environnement⁴⁶⁸.

⁴⁶⁸ Pour rappel, un *comportement dynamiquement favorable à l'environnement* est un nouveau comportement induisant soit une augmentation d'externalité environnementale positive, soit une diminution d'externalité environnementale négative par rapport au comportement actuel de l'agent concerné. V. § 806 pour une définition de cette notion.

Section 2 – Les rétributions fiscales environnementales en France : dépenses fiscales et subventions

216. **Introduction.** En contrepied des dispositifs fiscaux précédemment évoqués, qui visent à décourager d'éventuels comportements nuisibles à l'environnement, l'État a prévu un ensemble d'avantages fiscaux pour inciter les agents économiques à adopter un comportement écologiquement plus responsable, que l'on regroupe sous le nom de *rétributions fiscales environnementales*.
217. **Plan d'étude.** La puissance publique peut choisir soit de consentir des dépenses fiscales, c'est-à-dire d'atténuer les effets des dispositifs fiscaux environnementaux existants sous certaines conditions (- Sous-section 1 -), soit d'attribuer des subventions, c'est-à-dire des aides financières directes visant en général à financer des projets jugés vertueux pour l'environnement (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 – Des dépenses fiscales favorables à l'environnement contrebalancées par un large ensemble de dépenses fiscales défavorables à l'environnement

218. **Présentation des dépenses fiscales favorables et défavorables à l'environnement.** Les dépenses fiscales permettent au législateur de favoriser certains comportements vertueux ou non pour l'environnement. Celles-ci couvrent un ensemble très large de dispositifs, intervenant dans des domaines multiples sous la forme de taux d'imposition réduits, de dégrèvements, de crédits d'impôt, d'exonérations ou encore de mises hors-champ.
219. **Considérations budgétaires sur les dépenses fiscales favorables et défavorables à l'environnement.** Selon le périmètre retenu, et en comparaison aux 50 à 70 milliards d'euros générés annuellement par les prélèvements fiscaux environnementaux en France, les dépenses fiscales en faveur et en défaveur de l'environnement ont représenté (i) environ 7,5 milliards d'euros annuels en 2017 selon un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires⁴⁶⁹ et (ii) environ 11,8 milliards d'euros annuels en 2015 selon un rapport de la Cour des comptes⁴⁷⁰, qui avait alors retenu un périmètre plus large de dépenses fiscales, dont 4,9 milliards de dépenses favorables à l'environnement et 6,9 milliards de dépenses défavorables à l'environnement.

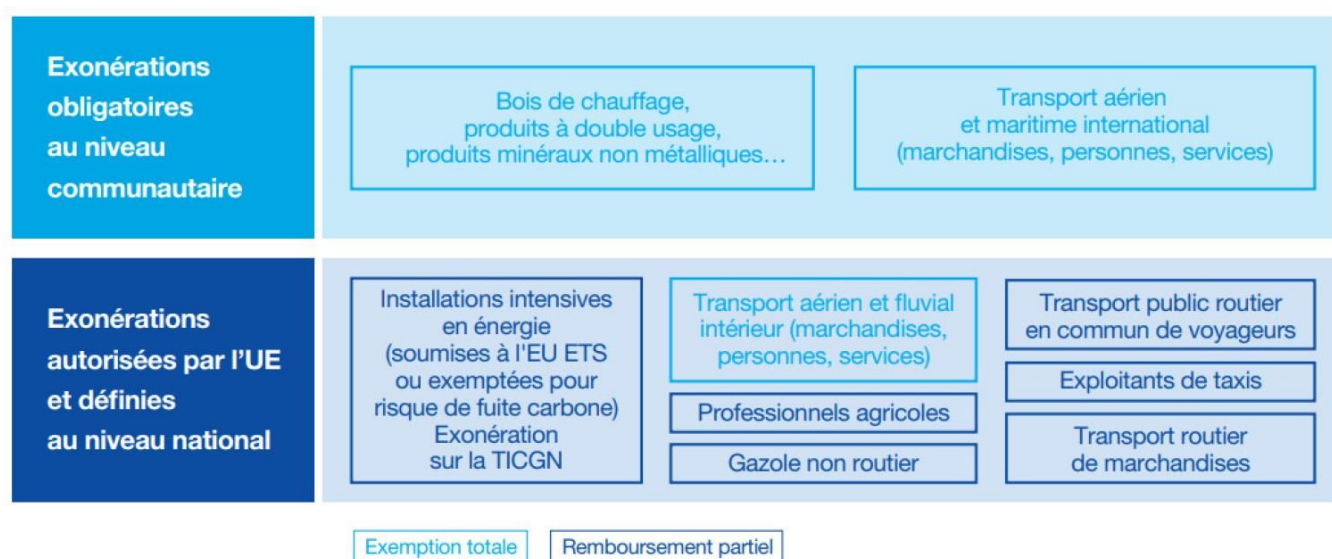
⁴⁶⁹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 98.

⁴⁷⁰ COUR DES COMPTES, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, Paris, Cour des comptes, novembre 2016.

220. **Cas de l'accise sur les énergies.** Concernant plus particulièrement les fractions de l'accise sur les énergies (ex-taxes intérieures de consommation), certaines exonérations sont imposées par le cadre de taxation de l'énergie posé par l'UE et institué par la directive 2003/96/CE, tandis que d'autres, seulement autorisées par le droit de l'UE, ont été instaurées par le législateur national (**Figure 34**).

Figure 34

Dépenses fiscales concernant l'accise sur les énergies (ex-taxes intérieures de consommation) (France, 2018)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 105

221. **Plan d'étude.** Ces dépenses fiscales se répartissent entre celles favorables à l'environnement, faisant partie de la fiscalité environnementale - ou « fiscalité verte » - à proprement parler (- Paragraphe 1 -), et celles défavorables à l'environnement, souvent regroupées sous le terme de « fiscalité noire » (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - Les dépenses fiscales favorables à l'environnement

222. **Introduction.** Les dépenses fiscales favorables à l'environnement ont pour objet ou effet d'encourager des comportements ayant un impact positif sur l'environnement.

Dans le PLF 2024, elles sont au nombre de 125, représentant un montant total de 11,7 milliards d'euros⁴⁷¹.

223. **Liste des dépenses fiscales favorables à l'environnement.** Le Conseil des prélèvements obligatoires a recensé de telles dépenses fiscales pour l'année 2017 (Figure 35) :

Figure 35

Dépenses fiscales favorables à l'environnement (en millions d'euros, France, 2017)

Dépense fiscale	Bénéficiaires	Coût (M€) 2017
<i>Dépenses fiscales favorables à l'environnement</i>		
Taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés	310 000 entreprises	1 070
Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable	1 245 754 ménages	1 682
Dégrèvement égal au quart des dépenses à raison des travaux d'économie d'énergie, sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les organismes HLM et les SEM	N.D.	52
Taux réduit de TIC pour les butanes et propane utilisés comme carburant sous condition d'emploi Eco-prêt à taux zéro	N.D.	102
Taux réduit de taxe intérieure de consommation sur le GPL	24 315 ménages	56
Réduction de TIC de 100 % sur le gaz naturel à l'état gazeux destiné à être utilisé comme carburant	N.D.	66
Taux de 5,5 % pour la fourniture par réseaux d'énergie d'origine renouvelable	N.D.	9
Exonération en faveur des zones humides	N.D.	57
Exonération en faveur des parcelles NATURA 2000	0	0
Exonération en faveur de certains terrains situés dans le cœur d'un parc national sis dans un département d'outre-mer	N.D.	1
Réduction d'impôt sur le revenu au titre des dépenses réalisées sur certains espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel	0	0
Exonération des dons et legs consentis à des associations d'utilité publique de protection de l'environnement et de défense des animaux	179 ménages	N.D.*
Exonération, sous certaines conditions, de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur montant, en faveur des successions et donations intéressant les propriétés non bâties qui ne sont pas de nature de bois et forêts et situées dans les sites NATURA 2000, les zones centrales des parcs nationaux, les réserves naturelles, les sites classés et les espaces naturels remarquables du littoral	N.D.	N.D.*
Exonération de TICPE pour l'électricité produite à bord des bateaux	N.D.	7
Exonération des droits d'enregistrement et de publicité foncière pour les acquisitions et échanges d'immeubles faits par le Conservatoire du littoral	N.D.	N.D.
Exonération des droits d'enregistrement et de publicité foncière pour les acquisitions et échanges d'immeuble faits par les parcs nationaux dans le cœur du parc national	N.D.	N.D.
Exonération de la taxe spéciale d'équipement pour les espaces naturels et assimilés (terres, prés, vergers, vignes, lacs, mares, etc.)	N.D.	N.D.
Réduction d'impôt pour la mise à disposition d'une flotte de vélos	N.D.	N.D.
Exonération de l'impôt de l'« indemnité kilométrique vélo »	N.D.	N.D.
Écart de taxation entre le diesel et l'essence	N.D.	N.D.

N. D. : Montant inférieurs à 1 M€

Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), Annexe 2

224. **Dépenses fiscales et efficacité environnementale.** Il est à noter qu'une grande part de ces dépenses fiscales visent en réalité à favoriser et indirectement financer des diminutions d'externalités environnementales négatives (*efficacité environnementale incitative et budgétaire faible*) – transition énergétique des habitations, utilisation de gaz de pétrole liquéfié réputé moins polluant –, à distinguer des dépenses fiscales encourageant et finançant indirectement des externalités environnementales positives à proprement parler (*efficacité environnementale incitative et budgétaire forte*).

⁴⁷¹ *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat (PLF 2024)*, Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique de la France, octobre 2023., p. 18.

225. **Dépenses fiscales à efficacité environnementale incitative et budgétaire faible.** Concernant les dépenses fiscales dotées d'*efficacité environnementale incitative et budgétaire faible*, c'est-à-dire encourageant et finançant indirectement des diminutions d'externalités environnementales négatives, on peut citer plusieurs dispositifs.

Le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), renommé « MaPrimeRénov' » à partir du 1er janvier 2021, concerne l'impôt sur le revenu et est attribué à plus d'un million de ménages, pour un montant total de 1,7 milliards d'euros en 2017. Ce dispositif vise à favoriser les travaux d'isolation ou d'efficacité énergétique concernant l'habitation principale, devant être effectués par une entreprise labellisée « Reconnu garant de l'environnement » (RGE)⁴⁷².

Un taux de TVA réduit à 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés, a représenté un montant total de 1,1 milliard d'euros en 2017.

Le crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique, prévu à l'article 244 quater L du CGI et prolongé jusqu'en 2025 par la LF 2022⁴⁷³, est octroyé aux exploitations agricoles dont au moins 40% du chiffre d'affaires provient d'activités relevant du mode de production biologique.

226. **Dépenses fiscales à efficacité environnementale incitative et budgétaire forte.** Concernant les dépenses fiscales dotées d'*efficacité environnementale incitative et budgétaire forte*, c'est-à-dire encourageant des externalités environnementales positives, on peut par exemple citer les réductions d'impôt sur le revenu qui ont été accordées pour les dépenses réalisées sur certains espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel entre 2010 et 2013⁴⁷⁴.
227. **Transition.** L'effet de ces dépenses fiscales favorables à l'environnement est contrebalancé par un large ensemble de dépenses fiscales défavorables à l'environnement, car subventionnant des externalités environnementales négatives.

Paragraphe 2 – Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement

228. **Introduction.** Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement ont pour objet ou effet de favoriser et financer indirectement des productions d'externalités environnementales négatives. Dans le PLF 2024, elles représentent un montant total de 7,9 milliards d'euros⁴⁷⁵, soit une augmentation de 350 millions d'euros par

⁴⁷² V. à ce sujet : A. MALLARD, « Le label « RGE » ou la figuration de l'État sur les marchés de la construction durable. Un label d'État entre signal marchand et emblème politique », *Revue française d'administration publique*, 2021, vol. 178, n° 2, pp. 311-326.

⁴⁷³ Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, *op. cit.*, art. 84.

⁴⁷⁴ Code général des impôts, art. 199 octovicies (abrogé).

⁴⁷⁵ *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat (PLF 2024)*, *op. cit.*, p. 46.

rapport à 2023, avec cependant une volonté affichée par le gouvernement en place de progressivement arrêter de telles dépenses⁴⁷⁶.

229. **Liste des dépenses fiscales défavorables à l'environnement.** Faisant l'objet d'enjeux politiques forts, ces dépenses fiscales défavorables à l'environnement sont régulièrement recensées et suivies, par exemple par le Ministère de l'Économie et des Finances dans son « budget vert »⁴⁷⁷ annuel (**Figure 36**) :

Figure 36

Dépenses fiscales défavorables à l'environnement en France (PLF 2024)

Catégorie	Dépenses fiscales
Tarifs réduits d'accises sur les carburants dans les transports	<ul style="list-style-type: none"> Tarif réduit (remboursement) pour les gazoles utilisés comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes (1,4 Md€) Tarif réduit (remboursement) pour les carburants utilisés par les taxis (67 M€)
Dispositifs en faveur du logement neuf, favorisant l'artificialisation des sols	<ul style="list-style-type: none"> Réductions d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositifs Duflot et Pinel, 1,5 Md€ dont 0,3 Md€ sont considérés comme favorisant l'artificialisation des sols et donc défavorables à l'environnement) Crédits d'impôt "Prêt à taux zéro" et "Prêt à taux zéro renforcé PTZ+" (0,8 Md€ dont 0,3 Md€ défavorables au titre de l'artificialisation des sols) Taux de 10 % dans le secteur du logement locatif social pour les opérations qui ne sont pas éligibles au taux réduit de 5,5 % (0,5 Md€ dont 0,1 Md€ défavorables au titre de l'artificialisation des sols)
Tarifs réduits d'accise sur les énergies pour les industries et l'agriculture	<ul style="list-style-type: none"> Tarifs réduits pour les gazoles non routiers (2,4 Md€) Tarif réduit pour les gaz naturels consommés comme combustible dans les installations grandes consommatrices d'énergie et soumises au régime des quotas d'émission de gaz à effet de serre du dispositif ETS (niveau d'intensité énergétique au moins égal à 3 % en valeur de production ou 0,5 % en valeur ajoutée) (0,9 Md€) Tarif réduit pour les gaz naturels consommés comme combustible dans les installations grandes consommatrices d'énergie exerçant une activité considérée comme fortement exposée à la concurrence internationale (niveau d'intensité énergétique au moins égal à 3 % en valeur de production ou 0,5 % en valeur ajoutée) (0,1 Md€)
Dispositifs spécifiques aux territoires d'Outre-mer	<ul style="list-style-type: none"> Réduction du champ de l'accise sur les produits énergétiques à usage carburants et faculté d'en minorer les tarifs, dans les collectivités régies par l'article 73 de la Constitution (Outre-mer), aux seuls essences et gazoles (2,0 Md€) Exonération de certains produits et matières premières ainsi que des produits pétroliers en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion (0,1 Md€)

Source : *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat (PLF 2024)*, Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique de la France, octobre 2023., p. 46.

230. **Principales dépenses fiscales défavorables à l'environnement.** On peut à titre d'exemple citer les dépenses fiscales défavorables à l'environnement les plus significatives⁴⁷⁸, bénéficiant toutes aux entreprises : (i) les tarifs réduits d'accises pour les gazoles non routiers (2,4 milliards d'euros dans le PLF 2024), (ii) la réduction du champ de l'accise sur les produits énergétiques à usage carburant et la faculté d'en minorer les tarifs pour les départements d'outre-mer concernant les

⁴⁷⁶ *Ibid.*, p. 46.

⁴⁷⁷ *Ibid.*.

⁴⁷⁸ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit.

essences et gazoles (2,0 milliards d'euros dans le PLF 2024), (iii) le taux réduit d'accise sur le gazole utilisé comme carburant par les véhicules routiers de transport de marchandises d'au moins 7,5 tonnes (1,7 milliards d'euros dans le PLF 2024), (iv) les tarifs réduits d'accises sur le gaz naturel pour les installations grandes consommatrices d'énergies soumises au SEQE-UE (0,9 milliards d'euros dans le PLF 2024).

231. **Débats suscités par de telles dépenses fiscales.** Ces dépenses fiscales ont engendré des controverses⁴⁷⁹, en tant qu'elles équivalent à soutenir financièrement des comportements polluants – plus particulièrement les énergies fossiles. Participant d'une « fiscalité noire », celles-ci entreraient en contradiction avec les objectifs de la fiscalité environnementale.
232. **Mise en perspective au niveau international.** Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement sont largement répandues au niveau international. Ainsi, l'OCDE a constaté dans un rapport adressé en 2018 au G20 que le montant alloué par 76 pays avait atteint 340 milliards de dollars en 2017, en hausse de 5% par rapport à l'année précédente⁴⁸⁰. En conséquence, un think tank, l'Institut International du Développement Durable (IIDD), a estimé en 2019 que rediriger entre 10 et 30% du montant représenté par ces dépenses fiscales en faveur de projets visant à développer les énergies renouvelables suffirait à financer la transition énergétique globale⁴⁸¹.

233. **Transition.** Les dépenses fiscales favorables à l'environnement constituent donc un instrument privilégié de la puissance publique pour renforcer l'efficience environnementale incitative et budgétaire de la fiscalité écologique, bien que leur effet soit grevé par un ensemble de dépenses fiscales défavorables à l'environnement. L'État peut également, pour influencer sur certains comportements positifs ou négatifs pour l'environnement, puiser directement dans les finances publiques pour attribuer des subventions.

Sous-section 2 – Des subventions favorables à l'environnement pouvant avoir certains effets pervers

234. **Présentation des subventions favorables et défavorables à l'environnement.** Les subventions constituent le second levier à disposition de la puissance publique

⁴⁷⁹ « En 2019, la France offre 11 milliards d'euros de subventions pour les énergies fossiles », *reseauactionclimat.org*, s.d.

⁴⁸⁰ OCDE, *OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2018*, OCDE, 2018.

⁴⁸¹ IISD, *Measuring fossil fuel subsidies in the context of the sustainable development goals*, International Institute for Sustainable Development, mai 2019.

pour encourager certains comportements favorables ou non à l'environnement. À la différence des dépenses fiscales qui consistent en une réduction ou une exonération d'impôt, l'État verse ici une aide financière à un agent économique, en général dans le cadre du financement d'un projet. Ces subventions peuvent être de trois types : (i) les subventions d'équipement, qui visent à faciliter l'acquisition d'une immobilisation, (ii) les subventions d'exploitation, qui ont pour objectif de compenser un différentiel négatif de revenus provenant de contraintes imposées par l'État, (iii) les subventions d'équilibre, qui concernent certaines entreprises publiques dont l'activité se révèle par nature déficitaire.

235. **Inclusion des subventions dans la fiscalité environnementale.** En principe, les subventions, qui ne constituent pas des impositions, ne font pas partie de la fiscalité au sens classique du terme. On choisit pour autant dans cette étude de les y inclure – sans toutefois les exposer de manière exhaustive dans les développements qui suivent –, d'une part au regard de la définition large de la fiscalité environnementale retenue dans cette étude⁴⁸² et d'autre part en vue des développements qui suivront en seconde partie⁴⁸³.
236. **Plan d'étude.** À nouveau, ces subventions se répartissent entre celles en faveur de l'environnement, parties intégrantes de la fiscalité environnementale - ou « fiscalité verte » (- Paragraphe 1 -), et celles en défaveur de l'environnement, faisant partie de la « fiscalité noire » (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - Les subventions favorables à l'environnement

237. **Introduction.** Les subventions favorables à l'environnement ont pour objet ou effet de favoriser des comportements jugés vertueux pour l'environnement.
238. **Subventions et efficience environnementale.** De même que pour les dépenses fiscales, il est à relever qu'une grande part de ces subventions visent à favoriser et directement financer des diminutions d'externalités environnementales négatives (*efficience environnementale incitative et budgétaire faible*) - véhicule électrique, recyclage -, à distinguer des subventions encourageant et finançant directement la production d'externalités environnementales positives à proprement parler (*efficience environnementale incitative et budgétaire forte*).
239. **Subventions à efficience environnementale incitative et budgétaire faible.** Concernant les subventions dotées d'*efficience environnementale incitative et budgétaire faible*, c'est-à-dire encourageant et finançant directement des diminutions d'externalités environnementales négatives, on peut par exemple citer les

⁴⁸² V. § 14.

⁴⁸³ La *compensation de la pollution ajoutée* que l'on introduira plus tard prendra en effet la forme d'une subvention lorsqu'elle sera négative.

subventions accordées à l'achat d'un véhicule électrique⁴⁸⁴. De telles subventions ne sont pas sans susciter de controverses⁴⁸⁵, en tant qu'elles encouragent certaines alternatives jugées moins néfastes que d'autres – par exemple les véhicules électriques par rapport aux véhicules à essence –, mais dont l'impact demeure en tant que tel négatif pour l'environnement – produire et utiliser un véhicule électrique émet tout de même une quantité significative de polluants et de gaz à effet de serre. En améliorant la rentabilité économique de certains biens et services polluants, ces subventions peuvent entraîner deux types d'effets :

Un effet pervers « volontaire », car ces subventions peuvent seulement encourager une transition :

- Vers un niveau de pollution inférieur à la situation initiale, mais cependant non nul et souvent encore significatif. À titre d'illustration, le recyclage des déchets est réputé moins endommager l'environnement que leur mise en décharge, mais nuit également à ce dernier⁴⁸⁶ car induit des étapes de transport de matière ainsi que l'intervention de processus industriels polluants⁴⁸⁷.
- Vers un niveau de pollution nul dans le meilleur des cas. À titre d'illustration, un dispositif rentrant dans ce cas de figure pourrait être une hypothétique subvention aux entreprises et ménages à « ne rien faire »⁴⁸⁸, c'est-à-dire ne pas adopter certains comportements polluants, tels que des déplacements dans le cadre de vacances ou voyages d'affaires. Ce dispositif, qui peut apparaître absurde au premier abord car dénué de contrepartie tangible, souligne ainsi les limites des subventions à efficience environnementale incitative et budgétaire faible.

Un effet pervers « involontaire », lorsque ces subventions entraînent, contrairement à leur objectif initial, une transition vers un niveau de pollution supérieur à la situation initiale. Le système bonus-malus, qui accorde sous certaines conditions une aide financière aux personnes acquérant ou louant un véhicule émettant une quantité réduite de dioxyde de carbone par kilomètre, constitue un exemple parlant. Il a ainsi été montré que le mécanisme original aurait entraîné une augmentation des émissions de carbone de 9% à long terme⁴⁸⁹ en l'absence de réforme ultérieure. En effet, l'impact vertueux entraîné par la migration vers des véhicules moins polluants aurait été compensé par une forte augmentation des

⁴⁸⁴ Incluant par exemple le bonus écologique et la prime à la conversion

⁴⁸⁵ M. GLACHANT, « L'effet pervers des subventions à l'environnement », *Les Echos*, 19 août 2019.

⁴⁸⁶ M. LIBOIRON, « Recycler : une crise du sens », *Vacarme*, 2017, vol. 79, n° 2, § 1.

⁴⁸⁷ M. GLACHANT, « L'effet pervers des subventions à l'environnement », *op. cit.*

⁴⁸⁸ *Ibid.*

⁴⁸⁹ X. D'HAULTFOEUILLE, P. GIVORD et X. BOUTIN, *The Environmental Effect of Green Taxation: the Case of the French "Bonus/Malus"*, Insee, septembre 2011.

ventes et donc l'accroissement du parc automobile, en raison de l'injection d'argent public sur ce marché⁴⁹⁰.

240. **Subventions à efficience environnementale incitative et budgétaire forte.** Concernant les subventions dotées d'*efficience environnementale incitative et budgétaire forte*, c'est-à-dire encourageant et finançant directement des externalités environnementales positives, un exemple est l'initiative « Mon projet pour la planète », mise en place en 2018 par le Ministère de la Transition écologique et solidaire, l'ADEME et l'Agence Française pour la Biodiversité. Celle-ci vise à accorder des aides aux citoyens proposant des projets écologiques dans trois domaines : l'énergie, l'économie circulaire et la biodiversité. Parmi les idées retenues en 2018, une subvention a alors par exemple été accordée à un projet visant à assurer la sauvegarde des espèces végétales endémiques en Nouvelle-Calédonie, aujourd'hui menacées d'extinction⁴⁹¹. De telles subventions peuvent également avoir deux types d'effets.

Un effet vertueux « direct », en tant que ces subventions, par définition, entraînent un impact positif pour l'environnement.

Un effet pervers « indirect », lorsque ces subventions corrompent ou encouragent de manière excessive certaines initiatives au départ favorables à l'environnement. On peut par exemple citer le Fond forestier national, créé en 1946 pour financer la politique forestière de la France puis aboli en 1999, et financé par une taxe dont les recettes étaient affectées entre autres à des subventions en faveur du reboisement. Si de telles aides ont eu les effets escomptés, elles ont entraîné également certaines conséquences plus perverses, par exemple en favorisant un enrésinement artificiel des forêts – pour des raisons de rentabilité – au détriment de la biodiversité naturelle⁴⁹².

241. **Transition.** L'effet de ces subventions favorables à l'environnement, qui financent des diminutions d'externalités environnementales négatives ou des externalités environnementales positives, est contrebalancé par un ensemble de subventions défavorables à l'environnement car encourageant et finançant directement la production d'externalités environnementales négatives.

Paragraphe 2 – Les subventions défavorables à l'environnement

⁴⁹⁰ M. GLACHANT, « L'effet pervers des subventions à l'environnement », *op. cit.*

⁴⁹¹ MINISTÈRE DE LA TRANSITION ÉCOLOGIQUE ET SOLIDAIRE, ADEME et AGENCE FRANÇAISE POUR LA BIODIVERSITÉ, *Fiches de présentation des 44 lauréats « Mon projet pour la planète » 2018*, Ministère de la Transition écologique et solidaire, ADEME, Agence Française pour la Biodiversité, 2018.

⁴⁹² C. DODANE, « Le FFN, une politique forestière ambitieuse dotée d'un outil financier original : des milliards investis pour des millions d'hectares planté – Géoconfluences », s.d.

242. **Introduction.** Les subventions défavorables à l'environnement ont pour objet ou effet de favoriser et directement financer des externalités environnementales négatives. Elles concernent typiquement le domaine des énergies fossiles et / ou non renouvelables.
243. **Exemples de subventions défavorables à l'environnement.** Si les aides consenties en France à ce secteur se font principalement sous la forme de dépenses fiscales, on peut citer à une échelle plus large l'ensemble des financements qui étaient auparavant accordés par la Banque Mondiale aux industries pétrolières et gazières. Ceux-ci avaient ainsi représenté en 2016 près d'1,6 milliards de dollars, soit moins 5% des subventions accordées durant cette année⁴⁹³. Ce type de financement a été abandonné à partir de 2019, sauf « dans les pays les plus pauvres lorsqu'il favorise indéniablement l'accès à l'énergie des pauvres et lorsque le projet est conforme aux engagements du pays au titre de l'Accord de Paris. »⁴⁹⁴, démontrant ainsi une volonté de la Banque mondiale de se désengager de ce type de secteur.

244. **Conclusion | Chapitre 2 – Des dispositifs fiscaux variés visant à réguler les externalités environnementales engendrées par les agents économiques.** En France, la fiscalité environnementale actuelle, complétée par certains dispositifs simili-fiscaux, se compose donc une large diversité d'instruments : impositions, taxes, dépenses fiscales, subventions et marchés de droits à polluer. Dotés de différents types d'efficiences environnementales (*incitative, budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte*), ces instruments incitent de diverses manières les agents économiques à se comporter de manière plus favorable à l'environnement.

D'une part, les prélèvements fiscaux environnementaux sanctionnent les agents économiques pour les externalités environnementales négatives qu'ils engendrent sur quatre plans : l'énergie – qui bénéficie une place prédominante du point de vue des recettes générées –, les transports, la pollution ainsi que les ressources. Les différents impôts, taxes et redevances concernés sont codifiés de manière éparse (CGI, Code des douanes, Code général des collectivités territoriales, absence de codification), et possèdent des régimes (redevables / assiette / taux) et effets environnementaux (efficacité environnementale incitative / budgétaire / faible / forte) très diversifiés. Une grande partie d'entre eux trouvent des équivalents au niveau de l'UE ou international, bien que l'on constate une forte disparité au niveau des taux et assiettes pratiqués par les différents pays.

D'autre part, les rétributions fiscales environnementales récompensent les agents économiques pour les externalités environnementales positives ou

⁴⁹³ « La Banque mondiale ne financera plus les industries gazière et pétrolière après 2019 », *Le Monde.fr*, 12 décembre 2017.

⁴⁹⁴ X, « Annonces du Groupe de la Banque mondiale au One Planet Summit », *World Bank*, s.d.

diminutions d'externalités environnementales négatives qu'ils engendrent, par le biais de dépenses fiscales et de subventions. Il a cependant été constaté que deux facteurs venaient limiter leur action. Premièrement, la majeure partie des dispositifs concernés ne sont dotés que d'une efficacité environnementale faible, c'est-à-dire ne visent qu'à atténuer l'impact néfaste que peuvent avoir les agents économiques sur leur environnement, sans toutefois chercher à l'éliminer complètement voire l'inverser. Deuxièmement, les effets de ces rétributions sont entravés par un ensemble de dépenses fiscales et subventions constitutives d'une « fiscalité noire », en tant que ces dernières favorisent certains comportements défavorables à l'environnement.

Conclusion du Titre I

245. Conclusion | Titre I - La structure de la fiscalité environnementale française.

Bien que la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale ne soit imposée en droit français par aucun texte constitutionnel ou supranational, celle-ci représente aujourd'hui un outil privilégié de politique publique écologique. Ainsi, la fiscalité environnementale et ses mécanismes assimilés se fondent sur de nombreuses normes au niveau national, européen et international (**Figure 37**), se composant de deux branches complémentaires : prélèvements fiscaux environnementaux et rétributions fiscales environnementales.

246. Prélèvements fiscaux environnementaux.

Lors de l'application de prélèvements fiscaux environnementaux, les agents économiques subissent un désavantage fiscal (impôt, taxe, redevance) au titre de comportements jugés néfastes pour l'environnement, à savoir la production d'externalités environnementales négatives. Elle s'organise autour de quatre grands domaines - l'énergie, les transports, la pollution et les déchets - par le biais de dispositifs très diversifiés en termes de régime fiscal et d'affectation des recettes. Les effets sur l'environnement de ces dispositifs fiscaux suivent certains schémas récurrents :

Lorsqu'ils disposent d'une *efficience environnementale incitative*, celle-ci est toujours *faible*. En effet, les prélèvements fiscaux environnementaux français, en l'état, visent uniquement à décourager la production d'externalités environnementales négatives⁴⁹⁵.

Lorsqu'ils disposent d'une *efficience environnementale budgétaire* (uniquement les taxes et redevances), celle-ci peut être *faible* ou *forte* en fonction de l'affectation de leurs recettes.

247. Rétributions fiscales environnementales.

Lors de l'application de rétributions fiscales environnementales, les agents économiques bénéficient d'un avantage fiscal (dépendance fiscale, subvention) au titre de comportements jugés favorables à l'environnement, à savoir la diminution des externalités environnementales négatives qu'ils engendrent, ou plus rarement la production d'externalités environnementales positives.

⁴⁹⁵ Pour autant, il est bien possible d'imaginer des impôts, taxes ou redevances encourageant la production d'externalités environnementales positives et disposant donc d'une efficience environnementale incitative *forte* - par exemple une imposition visant uniquement les entreprises qui n'aurait pas dépollué leur environnement en deçà d'un seuil minimal annuel.

Cependant, de tels dispositifs fiscaux - et cela peut expliquer qu'ils n'aient jamais été mis en place par le législateur français - ne respecteraient pas le principe « pollueur-payeur » / dépollueur-receveur, diminuant par là leur potentielle acceptabilité par les contribuables.

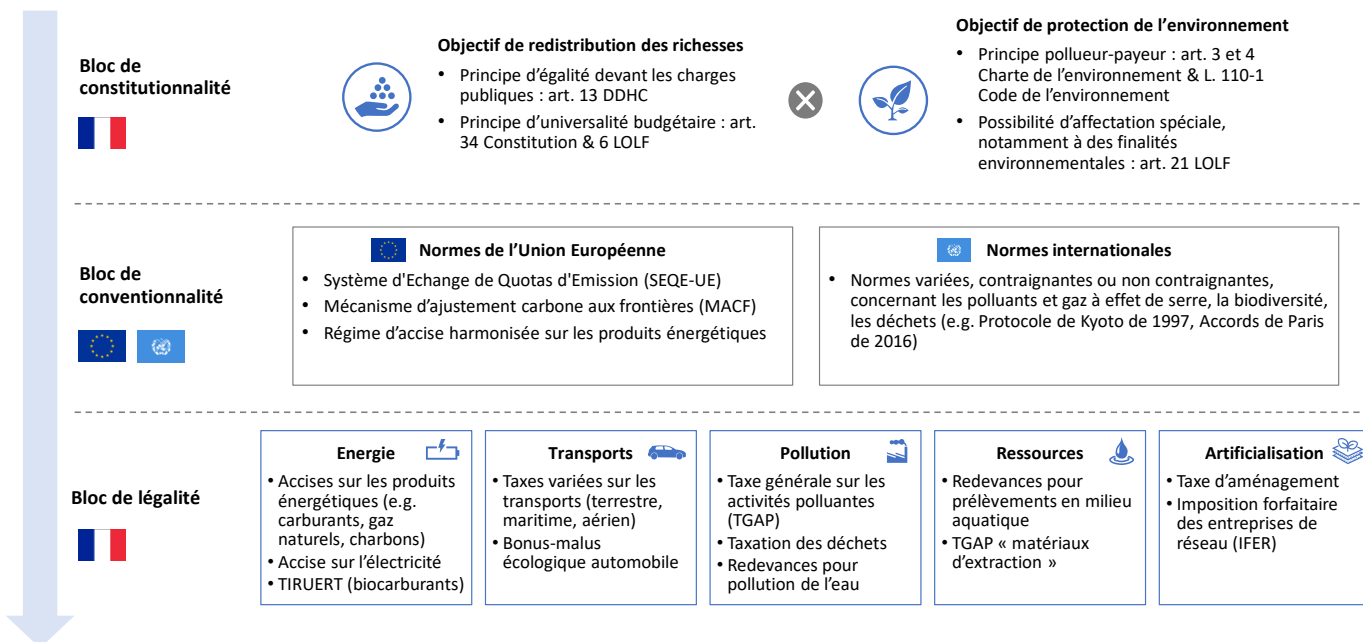
De tels dispositifs fiscaux, lorsqu'ils disposent d'une *efficience environnementale incitative*, possèdent alors également par construction une *efficience environnementale budgétaire*⁴⁹⁶.

Cette efficience environnementale, tant pour les dépenses fiscales que les subventions, est le plus souvent *faible* – par exemple les subventions accordées aux véhicules électriques –, et plus rarement *forte* – par exemple les subventions finançant des projets de rétablissement de la biodiversité. On peut y voir là un défaut des rétributions fiscales environnementales actuelles, au moins concernant les subventions. En effet, en tant que ces dernières accordent une aide financière directe à un agent économique, ne devraient-elles pas avoir l'ambition de financer uniquement les productions d'externalités environnementales positives (suivant un principe de « dépollueur - receveur ») et non les diminutions d'externalités environnementales négatives (suivant un principe, peut-être moins justifiable, de « moins-pollueur - receveur ») ?

Figure 37

La fiscalité environnementale et ses mécanismes assimilés se fondent sur de nombreuses normes au niveau national, européen et international

Panorama de la fiscalité environnementales actuelle



Source : Groupe de travail « Changer d'ère pour préserver la Terre »

248. **Transition.** De manière plus générale, bien que la fiscalité environnementale française ait connu des développements significatifs au cours des dernières

⁴⁹⁶ V. note 176.

décennies, il est possible d'arguer qu'elle présente, dans son état actuel, certaines imperfections.

Titre II – Les limites de la fiscalité environnementale française

249. **Introduction.** En France, la fiscalité environnementale a dernièrement fait l'objet de contestations variées, tout particulièrement mises en lumière par le mouvement social des « Gilets jaunes »⁴⁹⁷, apparu en octobre 2018. Lui sont ainsi reprochés de manière récurrente son caractère peu lisible⁴⁹⁸, l'utilisation de ses recettes à des fins non spécifiquement écologiques⁴⁹⁹, ou encore son manque d'efficacité⁵⁰⁰. De telles critiques sont-elles justifiées, et faut-il y entrevoir certaines lacunes de la fiscalité environnementale française ?
250. **Plan d'étude.** Dans son articulation actuelle, la fiscalité environnementale française présente en effet certaines limites dans sa conception (– Chapitre 1 –), l'affectation de ses recettes (– Chapitre 2 –) ou encore ses effets sur l'environnement (– Chapitre 3 –).

⁴⁹⁷ P. CHARPENTIER, « La fiscalité écologique à l'épreuve des gilets jaunes », *Le blog de l'Intec*, 5 décembre 2018.

⁴⁹⁸ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité écologique sert de bouc émissaire à un ensemble de mécontentements », *La Tribune*, s.d.

⁴⁹⁹ C. DE PERTHUIS, « Il y a une incompréhension des citoyens sur la fiscalité écologique », *Le Point*, 16 novembre 2018.

⁵⁰⁰ HAUT CONSEIL POUR LE CLIMAT, *Agir en cohérence avec les ambitions*, Haut Conseil pour le Climat, juin 2019.

Chapitre 1 – Une conception souffrant d’un manque historique de vision d’ensemble

251. **Plan d’étude.** En raison d’une absence de politique globale ayant présidé à son développement, la fiscalité environnementale française présente un caractère disparate (– Section 1 –) et tend à être inéquitable entre les différents secteurs d’activité économique au regard de leur impact écologique réel (– Section 2 –).

Section 1 – Un caractère disparate nuisant à sa lisibilité et son acceptabilité

252. **Introduction.** La fiscalité environnementale française, composée d’un ensemble hétérogène d’impôts, taxes, redevances, dépenses fiscales et subventions, semble s’être développée sans réel pilotage global.
253. **Caractère disparate des prélèvements fiscaux environnementaux.** Les prélèvements fiscaux environnementaux ont pris corps en France à partir du début des années 60 au travers de premières taxations instituées sur l’eau et le défrichement. Ils ont ensuite continués à se développer par strates successives avec notamment l’introduction de la TGAP en 1999 – dont l’assiette a été progressivement élargie ensuite –, les lois Grenelle I et II en 2009 et 2010, ainsi que l’introduction d’une composante carbone en 2014 au sein de la TICPE, la TICGN et la TICC – la trajectoire de celle-ci ayant cependant été gelée en 2019 (**Figure 38**). Plusieurs initiatives récentes ont également été prises avec l’accélération de la prise de conscience écologique :

La loi du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte⁵⁰¹ reprend la trajectoire de prix définie par la loi de finances pour 2014 pour la composante carbone, en fixant un objectif de prix de 100 euros par tonne de carbone en 2030.

La loi du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages⁵⁰² pose un principe de non-régression en matière de protection de l’environnement à l’article L. 110-1 du Code de l’environnement, selon lequel « la protection de l’environnement, assurée par les dispositions législatives et réglementaires relatives à l’environnement, ne peut faire l’objet que d’une amélioration constante, compte tenu des connaissances scientifiques et techniques du moment ». Cette loi crée également l’Agence française de la biodiversité,

⁵⁰¹ Loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

⁵⁰² Loi n° 2016-1087 du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages.

fusionnée depuis 2019 au sein de l'Office français de la biodiversité (OFB), en charge de surveiller, préserver, gérer et restaurer la biodiversité.

La loi du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat⁵⁰³ fixe un objectif de neutralité carbone d'ici à 2050, annonce une sortie graduelle des énergies fossiles et prévoit un développement des énergies renouvelables.

Figure 38

Principales étapes ayant marqué l'évolution de la fiscalité environnementale française

- 1964 : Loi sur l'eau
- 1969 : Taxe sur le défrichement
- 1976 : Loi sur la protection de la nature
- 1985 : Loi créant les espaces naturels sensibles (ENS) et la taxe sur les constructions dans les ENS
- 1999 : Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)
- 2005 : Taxe sur les nuisances sonores aériennes (sortie de la TGAP)
- 2006 : Taxe sur le transport routier de marchandises
- 2009 : Loi Grenelle I (écotaxe, taux réduit TVA si faible impact environnemental, TEOM/REOM incitative)
- 2010 : Loi Grenelle II (péages urbains)
- 2011 : La TIPP devient la TICPE
- 2013 : 5 nouvelles substances dans la TGAP
- 2014 : 7 nouvelles substances dans la TGAP
- 2014 : Composante carbone de la TICPE
- 2015 : Loi relative à la transition énergétique pour la croissance verte
- 2016 : Loi pour la reconquête de la biodiversité
- 2016 : Intégration de la CSPE dans la TICPE
- 2018 : Accentuation de l'augmentation de la composante carbone de la TICPE
- 2019 : Suspension de l'augmentation de la composante carbone de la TICPE

Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 61

254. **Caractère disparate des rétributions fiscales environnementales.** Les rétributions fiscales environnementales se composent d'un ensemble encore plus hétéroclite de dépenses fiscales et subventions. Ainsi en 2016, la Cour des comptes avait jugé que l'accumulation de dépenses fiscales favorables à l'environnement (représentant un montant total de 4,9 milliards d'euros en 2015) s'était fait « sans cohérence »⁵⁰⁴, d'autant que l'effet de ces dernières était largement contrebalancé par une large palette de dépenses fiscales défavorables à l'environnement (représentant un montant total de 6,9 milliards d'euros en 2015), pour un total de 94 dépenses fiscales différentes en 2015.

⁵⁰³ Loi du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat, *op. cit.*

⁵⁰⁴ COUR DES COMPTES, *L'efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable*, *op. cit.*, Synthèse.

255. **Transition.** Ainsi, il apparaît que la fiscalité environnementale n'a pas fait l'objet d'une mise en cohérence globale depuis son introduction il y a quelques décennies – telle qu'on aurait par exemple pu l'imaginer au moyen « d'une grande loi fiscale sur l'environnement ou d'un paquet législatif relatif à l'environnement »⁵⁰⁵. Cette absence d'harmonisation est préjudiciable, tant pour la lisibilité et l'acceptabilité de la fiscalité environnementale⁵⁰⁶, que pour son aptitude à traiter équitablement les différents secteurs d'activité économique qu'elle affecte.

⁵⁰⁵ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 49.

⁵⁰⁶ A. TONNELIER, « Gilets jaunes : des dangers d'une fiscalité sans pédagogie », *Le Monde.fr*, 22 novembre 2018.

Section 2 – Un caractère inique concernant certains secteurs économiques ou contribuables au regard de leur impact écologique réel

256. **Introduction.** Le poids de la fiscalité environnementale sur un secteur d'activité économique ou un contribuable donné ne semble pas toujours proportionné à l'impact environnemental réel de celui-ci. Un tel état de fait semble problématique, notamment si l'on souhaite appliquer à tous et de manière équitable le principe « pollueur-payeur » codifié à l'article L. 110-1 du Code de l'environnement.

Par exemple, un rapport particulier⁵⁰⁷ élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires en 2019⁵⁰⁸ a effectué pour chaque secteur d'activité économique – en reprenant la classification utilisée par l'INSEE – une comparaison de sa *contribution à la valeur ajoutée nationale*, sa *contribution à la fiscalité environnementale* ainsi que ses *émissions de gaz à effet de serre*, à partir de données datant de 2016. On détaille ci-après les principaux résultats obtenus

257. **Comparaison par secteur entre contribution à la fiscalité environnementale et contribution à la valeur ajoutée nationale.** Dans un premier temps, confronter *contribution à la fiscalité environnementale* et *contribution à la valeur ajoutée nationale* fait ressortir une forte décorrélation entre les deux grandeurs (**Figure 39**).

L'industrie manufacturière représente 26% des recettes générées par la fiscalité environnementale, mais seulement 12% de la valeur ajoutée nationale. De ce point de vue, elle est donc « fortement » taxée par la fiscalité environnementale.

Les services représentent 25% des recettes générées par la fiscalité environnementale, mais 64% de la valeur ajoutée nationale. De ce point de vue, ils sont donc « faiblement » taxés par la fiscalité environnementale.

Les transports représentent 18% des recettes générées par la fiscalité environnementale, mais seulement 4% de la valeur ajoutée nationale. De ce point de vue, ils sont donc « fortement » taxés par la fiscalité environnementale.

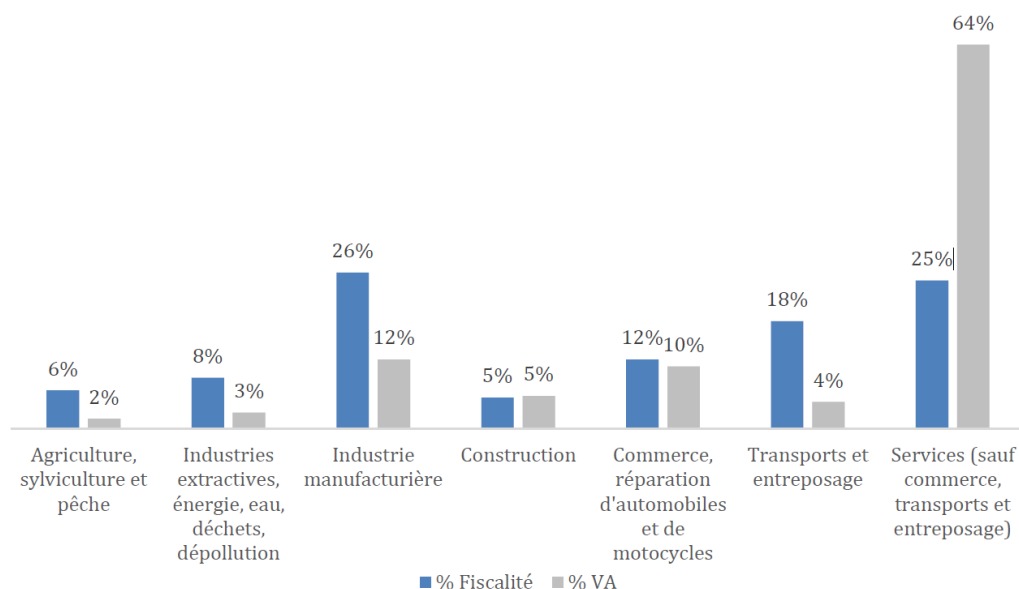
Si une telle comparaison porte un éclairage intéressant sur le niveau de taxation environnementale de chaque secteur au regard de son importance pour l'économie nationale, un tel fait n'est cependant pas en lui-même révélateur d'un défaut de conception de la fiscalité environnementale, en tant que chaque secteur d'activité dispose d'une « propension à polluer » différente.

⁵⁰⁷ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., §§ 155-156. § 198-202.

⁵⁰⁸ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, op. cit.

Figure 39

Contribution de différents secteurs économiques à la fiscalité environnementale et à la valeur ajoutée nationale (% , France, 2016)



Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 202

258. **Comparaison par secteur entre contribution à la fiscalité environnementale et pollution émise.** Dans un second temps, il peut donc être intéressant de confronter contribution à la fiscalité environnementale et pollution émise.

Une iniquité concernant la taxation des émissions de gaz à effet de serre peut être notée, bien que ces dernières ne soient pas pleinement représentatives de l'impact environnemental total d'un secteur économique. Cet exercice fait apparaître certaines disparités de traitement : ainsi, en 2016 les transports représentaient 18% des recettes générées par la fiscalité environnementale, contre 39% des émissions de gaz à effet de serre⁵⁰⁹. Un tel écart s'explique notamment en

⁵⁰⁹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 202. ; Données 2016 provenant du CITEPA dans le cadre du Système National d'Inventaires d'Emission et de Bilans pour l'atmosphère (SNIEBA).

- Transformation d'énergie : 13% des émissions de gaz à effet de serre.
- Industrie manufacturière : 21% des émissions de gaz à effet de serre.
- Traitement centralisé des déchets : 0,4% des émissions de gaz à effet de serre.
- Résidentiel et tertiaire : 23% des émissions de gaz à effet de serre.
- Agriculture et sylviculture : 4% des émissions de gaz à effet de serre.
- Transports : 39% des émissions de gaz à effet de serre.

raison des nombreuses exonérations de TIC sur les produits énergétiques utilisés comme carburants accordées dans diverses situations (cf. § 229).

Une iniquité concernant les redevances de l'eau peut également être notée. En effet, bien que certaines des redevances de l'eau soient supposées suivre le principe « pollueur-payeur », un rapport IGF-CGEDD d'avril 2018⁵¹⁰ a relevé que le poids des redevances appliquées aux usagers était inégalement distribué au regard des dommages environnementaux effectifs que ces derniers causent du fait de leur consommation d'eau. À titre d'exemple, le secteur agricole avait en 2016 acquitté seulement 5,7% du produit total des redevances de l'eau, contribution inférieure à son impact environnemental réel.

259. **Conclusion | Chapitre 1 - Une conception souffrant d'un manque historique de vision d'ensemble.** Le manque de pilotage global de la fiscalité environnementale conduit donc celle-ci à souffrir, en son principe même, de plusieurs imperfections. D'une part, son éclatement en un très large nombre de dispositifs fiscaux nuit à sa lisibilité. D'autre part, son iniquité concernant secteurs économiques ou contribuables au regard de leur impact écologique réel contrevient à un principe « pollueur-payeur » pourtant supposé justifier le recours à la fiscalité environnementale.
260. **Transition.** L'utilisation du produit généré par la fiscalité environnementale peut également être questionnée.

⁵¹⁰ IGF-CGEDD, *L'avenir des opérateurs de l'eau et de la biodiversité*, op. cit.

Chapitre 2 – Une affectation des recettes sujette à débat

261. **Affectations possibles des recettes de la fiscalité environnementale.** À titre préliminaire, il est possible de classer les recettes générées par la fiscalité environnementale de diverses manières⁵¹¹.

Premièrement, les recettes fiscales environnementales peuvent être versées à différents acteurs : (i) l'État, auquel cas les recettes sont soit versées au budget général, soit affectées à un compte d'affectation spéciale distinct du budget général, (ii) les opérateurs de l'État, auquel cas le montant d'affectation de la taxe concernée est plafonné en loi de finances et (iii) les collectivités territoriales, auquel cas le montant concerné sera versé en section d'investissement ou de fonctionnement.

Deuxièmement, les recettes fiscales environnementales peuvent financer différents objectifs : (i) une politique publique, par exemple la transition énergétique, (ii) un service, par exemple le transport public ou (iii) une entité, par exemple les agences de l'eau.

262. **Plan d'étude.** D'un point de vue économique, la fiscalité environnementale finance bien, au moins partiellement, la protection de l'environnement et la transition énergétique (- Section 1 -). Cependant, d'un point de vue juridique, les dispositifs fiscaux la composant ne font majoritairement l'objet d'aucune affectation prédéterminée à une finalité environnementale, ce qui peut être problématique en termes de consentement à l'impôt (- Section 2 -).

Section 1 – Le financement partiel par la fiscalité environnementale de la protection de l'environnement d'un point de vue économique

263. **Financement de la préservation de l'environnement.** En premier lieu, une partie des recettes de la fiscalité environnementale contribue économiquement à financer la protection de l'environnement et la transition énergétique.

Concernant les modalités de financement de la préservation de l'environnement, ce financement peut être direct, lorsque les recettes de la fiscalité environnementale sont juridiquement affectées à une finalité écologique. Ce financement peut aussi être indirect, lorsque les recettes de la fiscalité environnementale ne sont pas juridiquement affectées à une finalité écologique,

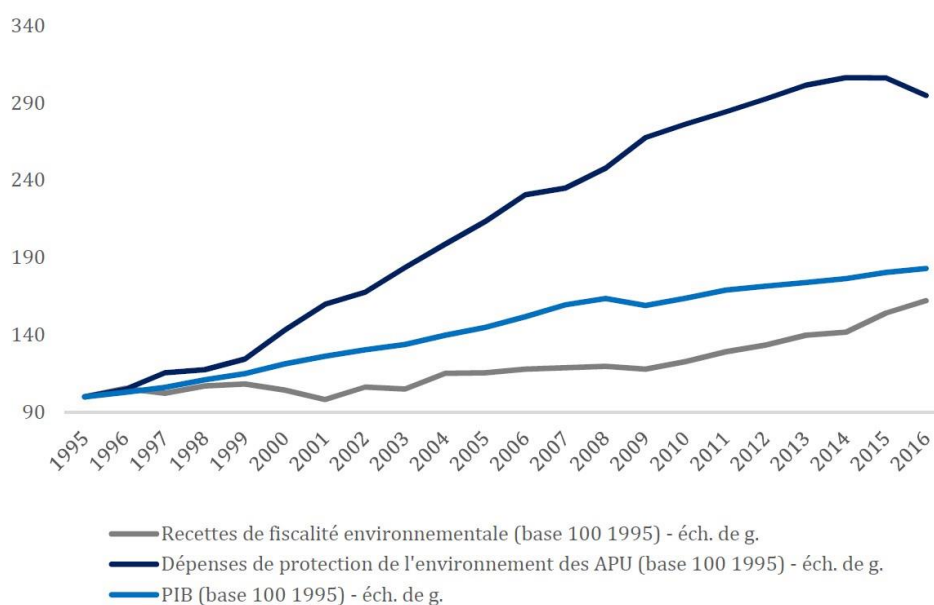
⁵¹¹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 211.

mais contribuent en partie, dans les faits, à financer des actions de préservation de l'environnement.

Concernant l'évolution du financement de la préservation de l'environnement, en France, les dépenses de la puissance publique en faveur de l'environnement ont bénéficié depuis 1995 d'un rythme d'augmentation plus élevé que celui du PIB ou que celui des recettes de la fiscalité environnementale (**Figure 40**). Ainsi, en PLF 2024, les dépenses vertes et mixtes financées par le budget général de l'État (41,7 milliards d'euros) ont été sensiblement supérieures aux recettes fiscales environnementales fléchées vers ce même budget général (26,4 milliards d'euros)⁵¹² (**Figure 41**).

Figure 40

Évolution des recettes fiscales environnementales, des dépenses en faveur de l'environnement et du PIB (euros courants base 100 1995, France, 1995-2016)

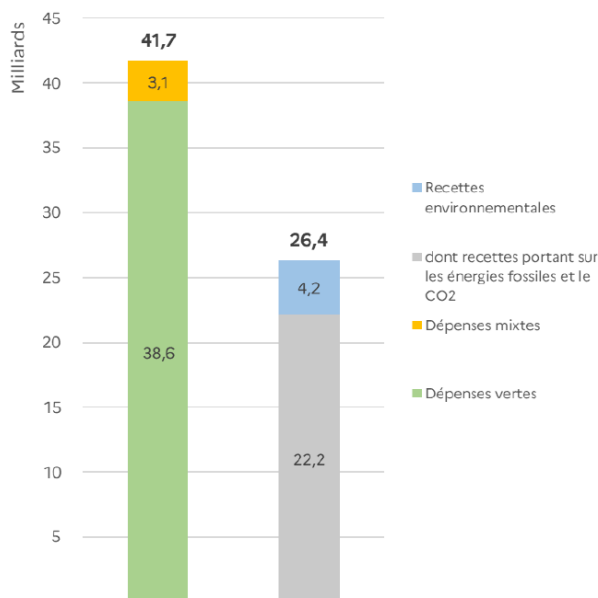


Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 225

⁵¹² *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat (PLF 2024)*, op. cit., p. 53.

Figure 41

Dépenses en faveur de l'environnement vs. recettes fiscales environnementales au sein du budget général de l'État (milliards d'euros, France, PLF 2024)



Source : *Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat (PLF 2024)*, Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique de la France, octobre 2023, p. 53.

264. **Financement d'une politique économique plus large.** En second lieu, une autre partie des recettes de la fiscalité environnementale peut être utilisée dans le cadre d'une politique économique plus globale, de diverses manières⁵¹³.

Premièrement, la résorption du déficit : le produit de la fiscalité environnementale peut en effet servir à remédier à des difficultés budgétaires, ainsi que l'a fait l'Irlande à partir de 2010.

Deuxièmement, une redistribution aux entreprises et ménages : le produit de la fiscalité environnementale peut servir à atténuer les effets négatifs de cette dernière sur la compétitivité de l'économie et la distribution des revenus des ménages, ainsi que le fait la Suisse.

Troisièmement, la réduction d'autres impositions : le produit de la fiscalité environnementale peut financer la diminution de prélèvements obligatoires jugés plus distorsifs, ainsi que l'a fait la Suède à partir de 1991. Une telle utilisation des recettes fait écho à la logique du « double dividende »⁵¹⁴. Dans la même logique, en

⁵¹³ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 226.

⁵¹⁴ V. par exemple : L.H. GOULDER, « Environmental Taxation and the "Double Dividend." a Reader's Guide », 1 octobre 1994. ; M. CHIROLEU-ASSOULINE, « Le double

France, l'article 1 de la Loi de transition énergétique, codifié à l'article L. 100-2 du Code de l'énergie, dispose que : « pour atteindre les objectifs définis à l'article L. 100-1 [du code de l'énergie], l'État, en cohérence avec les collectivités territoriales et leurs groupements et en mobilisant les entreprises, les associations et les citoyens, veille, en particulier à [...] procéder à un élargissement progressif de la part carbone [...] cette augmentation [est] compensée, à due concurrence, par un allègement de la fiscalité pesant sur d'autres produits, travaux ou revenus ». En théorie, les recettes croissantes générées par la taxe carbone française ont donc vocation à être compensées par un allègement de la fiscalité dans d'autres domaines. En pratique, l'écart entre recettes et allègements consentis s'est creusé en 2018, où l'augmentation de la taxe carbone et la convergence entre diesel-essence auraient rapporté 3,7 milliards d'euros de recettes supplémentaires, contre 181 millions d'euros de mesures compensatoires (prime à la conversion des véhicules et chèque énergie)⁵¹⁵.

265. **Transition.** Si d'un point de vue économique, la fiscalité écologique contribue à financer la protection de l'environnement de manière significative, il est cependant notable qu'une forte part de ses recettes ne fait l'objet d'aucune affectation juridique.

Section 2 – L'absence d'affectation spécifique de la majorité des dispositifs fiscaux environnementaux d'un point de vue juridique

266. **Introduction.** En France, l'affectation des recettes fiscales est régie par un principe d'universalité budgétaire, basé sur l'article 34 de la Constitution⁵¹⁶ : « *Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.* » et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) de 2001⁵¹⁷. En conséquence, les recettes engendrées par les instruments fiscaux écologiques ne sont en principe pas affectées à des fins spécifiquement environnementales, bien que des exceptions puissent exister⁵¹⁸.
267. **Instruments fiscaux disposant d'efficience environnementale budgétaire.** En effet, certains dispositifs fiscaux environnementaux – taxes et redevances – font bien l'objet d'une affectation prédéterminée de leurs recettes à une finalité

dividende. Les approches théoriques. », *op. cit.* ; R. SCHÖB, « The Double Dividend Hypothesis of Environmental Taxes: A Survey », 1 juin 2003.

⁵¹⁵ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 234.

⁵¹⁶ Constitution française du 4 octobre 1958, *op. cit.*, art. 34, § 4.

⁵¹⁷ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 6.

⁵¹⁸ M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, *op. cit.*, p. 91-92.

écologique, et à ce titre disposent d'une *efficacité environnementale budgétaire*⁵¹⁹. Dans un tel cas, il y a alors souvent lien entre assiette de ces dispositifs et utilisation de leurs recettes⁵²⁰.

268. **Instruments fiscaux ne disposant pas à priori d'efficacité environnementale budgétaire.** Cependant, les dispositifs fiscaux environnementaux ne font majoritairement pas l'objet d'une affectation prédéterminée (**Figure 42**). Les recettes générées alimentent alors le budget général de l'État, ou bien les sections d'investissement ou de fonctionnement des collectivités territoriales sans obligation d'utilisation spécifique⁵²¹. La puissance publique est donc juridiquement libre d'utiliser de telles ressources fiscales environnementales aux fins qu'elle désire, que ces dernières soient écologiques ou non.

Figure 42

Affectation budgétaire des principaux dispositifs fiscaux environnementaux (France, 2018)

Instrument	Affectation en 2018
TICPE	Budget général, CAS-TE, AFITF, Départements, Régions (cf. détail <i>infra</i>)
TICFE	Budget général
TICGN	Budget général
TICC	Budget général
TGAP	Budget général (ADEME avant 2018)
TVS	Sécurité sociale (branche famille)
Taxe sur les primes d'assurance automobile	Sécurité sociale (branche famille)
Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes	CAS Services nationaux de transport conventionnés de voyageurs, AFITF
Contribution de solidarité territoriale	CAS Services nationaux de transport conventionnés de voyageurs
Redevances eau	Agences de l'eau
TCFE	Communes / EPCI
IFER	Communes / EPCI
Imposition forfaitaire sur les pylônes	Communes
Taxe GEMAPI	Communes / EPCI
Versement transport	Communes / EPCI
TEOM	Communes / EPCI
REOM	Communes / EPCI
TDFE	Départements
Taxe sur les certificats d'immatriculation	Régions

Source : Rapport particulier *Panorama de la fiscalité environnementale en France* (2019) en préparation du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique* (2019), § 223

⁵¹⁹ V. § 75 pour des exemples d'instruments fiscaux environnementaux faisant l'objet d'une affectation spécifique à des finalités environnementales.

⁵²⁰ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 212-213

⁵²¹ *Ibid.*, § 223.

Les controverses suscitées par une telle absence d'affectation juridique des recettes fiscales environnementales peuvent être marquées, comme l'a démontré le mouvement de contestation des « Gilets jaunes » débuté en octobre 2018⁵²². Ainsi, au regard des définitions posées dans la présente étude, il semble qu'en plus de l'*efficacité environnementale incitative* dont dispose déjà une large partie des dispositifs fiscaux environnementaux (à l'exception notable de la TEOM et la REOM sous leur forme non incitative), une *efficacité environnementale budgétaire* de ces derniers soit de plus en plus requise pour favoriser le consentement à l'impôt⁵²³. Par exemple, l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, bien qu'efficace environnementalement d'un point de vue *incitatif* car décourageant l'utilisation de produits pétroliers, a pu être remise en cause pour son manque d'efficacité environnementale *budgétaire* en raison d'une affectation de la majorité de ses recettes au budget général de l'État ou des collectivités.

En tempérament à de telles controverses, il est à noter néanmoins qu'une telle affectation ne semble pas indispensable. Ainsi l'exemple suédois, où la taxe carbone est entièrement affectée au budget général, paraît suggérer que le succès d'une politique publique environnementale tient plus à la qualité de cette dernière qu'à de simples problématiques d'affectation budgétaire.

269. **Conclusion | Chapitre 2 - Une affectation des recettes sujette à débat.** Si d'un point de vue économique, la fiscalité écologique contribue bien à financer la préservation de l'environnement, la majorité de ses recettes ne sont pas juridiquement affectées à des fins écologiques. Formaliser une telle affectation représente un enjeu politique et pédagogique fort, cela pouvant favoriser l'acceptabilité du système fiscal environnemental pour les contribuables, sans toutefois constituer un prérequis indispensable au succès d'une politique publique écologique.
270. **Transition.** Enfin, l'impact écologique réel de la fiscalité environnementale peut faire l'objet de remises en question.

⁵²² « Où vont les recettes de la taxe carbone ? », *Les Echos*, 18 septembre 2019.

⁵²³ Ce point est développé au § 319.

Chapitre 3 – Un impact environnemental incertain

271. **Plan d'étude.** La fiscalité écologique actuelle engendre des effets sur l'environnement quelquefois inappropriés au regard du principe « pollueur-payeur » (– Section 1 –), souvent difficiles à déterminer en pratique (– Section 2 –) et à priori insuffisants au regard des enjeux environnementaux contemporains (– Section 3 –).

Section 1 – Des effets environnementaux parfois inappropriés du point de vue du principe « pollueur-payeur »

272. **Rappels.** La fiscalité environnementale procède du principe « pollueur-payeur » posé par la Charte de l'environnement⁵²⁴.

On a précédemment décrit le fait que les dispositifs composant la fiscalité écologique française disposent d'efficacités environnementales variées. Une telle efficacité environnementale, en reprenant la terminologie posée dans ces travaux, peut être *prélevante* ou *rétributive*, *incitative* ou *budgétaire*, *faible* ou *forte*.

Pour autant, si l'on souhaite strictement respecter le principe « pollueur-payeur », supposé fonder la fiscalité environnementale, l'efficacité environnementale de ces dispositifs n'est pas toujours adaptée au regard de leurs caractéristiques. Par exemple, il a été précédemment vu qu'une subvention environnementale aux véhicules électriques pouvait entraîner divers effets pervers⁵²⁵. En effet, l'*efficacité environnementale faible* de cette subvention (« être payé pour polluer moins ») serait inadaptée et devrait plutôt consister en une *efficacité environnementale forte* (« être payé pour dépolluer ») si l'on souhaite qu'une telle subvention respecte un principe « dépollueur-receveur ».

273. **Problématique.** Est-il ainsi possible de dégager des principes théoriques généraux permettant d'apprécier si un dispositif fiscal actuel est juste au regard du principe « pollueur-payeur » reconnu par les textes constitutionnels ? Pour satisfaire à ce critère, un mécanisme fiscal donné doit-il disposer de certains types d'efficacités environnementales plutôt que d'autres ?
274. **Plan d'étude.** On examine tout d'abord la nature économique et juridique d'un dispositif fiscal environnemental (– Sous-section 1 –), avant de dégager un critère de conformité au principe « pollueur-payeur » basé sur l'examen de la nature économique de ce dispositif (– Sous-section 2 –).

⁵²⁴ Charte de l'environnement, *op. cit.*, articles 3 et 4.

⁵²⁵ V. § 239.

Sous-section 1 – La nature juridique et économique d'un dispositif fiscal

275. **Nature économique d'un dispositif fiscal - Exemple introductif.** L'efficacité environnementale constitue un concept principalement économique. À ce titre, pour correctement juger de l'adéquation entre un instrument fiscal et son efficacité environnementale, il est nécessaire de ne pas s'arrêter à son qualificatif juridique, et de plutôt considérer sa nature économique réelle. Par exemple :

Le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE)⁵²⁶, qui s'applique à l'impôt sur le revenu, constitue une *dépense fiscale environnementale* d'un point de vue juridique, mais une *subvention environnementale* d'un point de vue économique. En effet, il attribue au contribuable concerné un bénéfice économique ne visant pas à réduire une imposition environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis. Il peut donc être considéré comme une subvention au vu de la *situation fiscale environnementale d'ensemble du contribuable*.

Une aide financière hypothétique accordée par l'État à un contribuable, mais visant en réalité uniquement à atténuer les effets d'une taxe environnementale à laquelle ce dernier avait été soumis antérieurement, constitue une *subvention environnementale* d'un point de vue juridique, mais une *dépense fiscale environnementale* d'un point de vue économique. En effet, elle attribue au contribuable concerné un bénéfice économique visant à réduire une imposition environnementale à laquelle ce même contribuable avait été soumis. Elle peut donc être considérée comme une dépense fiscale au vu de la *situation fiscale environnementale d'ensemble du contribuable*.

276. **Nature économique d'un dispositif fiscal - Définitions.** On pose les définitions suivantes :

- *Imposition environnementale d'un point de vue économique* : Dispositif fiscal environnemental engendrant pour le contribuable concerné une perte économique « indépendante » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire ne visant pas à réduire une subvention environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.
- *Réduction de subvention environnementale d'un point de vue économique* : Dispositif fiscal environnemental engendrant pour le contribuable concerné une perte économique « non-indépendante » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire visant à réduire une subvention environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.

⁵²⁶ Code général des impôts, *op. cit.*, article 200 quater.

- *Subvention environnementale d'un point de vue économique* : Dispositif fiscal environnemental attribuant au contribuable concerné un bénéfice économique « indépendant » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire ne visant pas à réduire une imposition environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.
- *Réduction d'imposition (ou dépense fiscale) environnementale d'un point de vue économique* : Dispositif fiscal environnemental attribuant au contribuable concerné un bénéfice économique « non-indépendant » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire visant à réduire une imposition environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.

277. **Nature économique et nature juridique d'un dispositif fiscal environnemental.**
 Les correspondances entre nature juridique et économique d'un dispositif fiscal peuvent être synthétisées comme décrit en **Figure 43**.

Nature économique	Nature juridique possible	Exemple
Imposition env.	Impôt, taxe ou redevance	TGAP
Réduction de subvention env.	Impôt, taxe ou redevance	Pas d'exemple actuel ⁵²⁷
	Mécanisme modulateur ⁵²⁸ de dépense fiscale ou subvention	Réduction du bonus écologique pour les véhicules les plus onéreux (> 45 000 €)
Subvention env.	Dépense fiscale	Crédit d'impôt pour la transition énergétique
	Subvention	Bonus écologique ⁵²⁹
	Dépense fiscale	Exonération d'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les

⁵²⁷ On pourrait cependant imaginer de manière hypothétique une subvention environnementale constante attribuée par l'État à l'ensemble des ménages, accompagnée d'un impôt environnemental ayant vocation à diminuer cette subvention en fonction du niveau de pollution émis par le ménage. Dans ce cas, cet impôt environnemental constituerait une *réduction de subvention environnementale* d'un point de vue économique.

⁵²⁸ Par là on entend tout mécanisme intrinsèque à la dépense fiscale ou subvention concernée et visant à réguler son niveau en fonction de certains critères.

⁵²⁹ Pour la part du bonus écologique pouvant être considérée comme « excédentaire » par rapport à l'ensemble des autres taxes environnementales sur les véhicules.

Réduction d'imposition / Dépense fiscale env.		charbons pour le kérosène pour avion
	Subvention	Bonus écologique ⁵³⁰
	Mécanisme modulateur d'impôt, taxe ou redevance ⁵³¹	Composante incitative de la TEOMI ⁵³²

Figure 43 - Nature économique et nature juridique d'un dispositif fiscal environnemental

Source : Présente étude

Sous-section 2 – La conformité d'un dispositif fiscal au principe « pollueur-payeur »

278. **Déclinaisons économiques du principe « pollueur-payeur ».** Le principe-pollueur payeur peut économiquement se décliner de quatre manières différentes :

- Principe « plus-pollueur – plus-payeur » (abrégé en *principe « pollueur-payeur »*) : Plus un agent pollue l'environnement, plus les coûts économiques qu'il doit à ce titre supporter doivent être élevés⁵³³.
- Principe « moins-pollueur – moins-payeur » : Moins un agent économique pollue l'environnement, moins les coûts économiques qu'il doit à ce titre supporter doivent être élevés⁵³⁴.
- Principe « plus-dépollueur – plus-receveur » (abrégé en *principe « dépollueur-receveur »*) : Plus un agent économique dépollue

⁵³⁰ Pour la part du bonus écologique pouvant être considérée comme « compensant » les autres taxes environnementales sur les véhicules (taxe sur certificats d'immatriculation, taxe sur les véhicules de société, etc.).

⁵³¹ Par là on entend tout mécanisme intrinsèque à l'impôt, taxe ou redevance environnemental concerné et visant à réguler son niveau en fonction de certains critères.

⁵³² En effet, la composante incitative de la TEOMI peut entraîner une baisse de cette dernière lorsque la quantité de déchets produite par l'assujetti diminue. Bien que cette composante incitative ne soit pas une dépense fiscale d'un point de vue juridique (car elle fait intrinsèquement partie de la taxe elle-même), elle en constitue une d'un point de vue économique.

⁵³³ Un dispositif fiscal actuel respectant ce principe est la TGAP : plus une entreprise assujettie pollue (« plus-pollueur »), plus elle doit s'acquitter d'une TGAP élevée (« plus-payeur »).

⁵³⁴ Un dispositif fiscal actuel respectant ce principe est le taux réduit de TIC sur le gaz de pétrole liquéfié (GPL) : le GPL est réputé disposer d'un bilan écologique plus favorable que les carburants classiques (« moins-pollueur »), et bénéficie en conséquence d'une taxation environnementale moins élevée (« moins-payeur »).

l'environnement, plus les bénéfices économiques qu'il doit à ce titre supporter doivent être élevés⁵³⁵.

- Principe « moins-dépollueur - moins-receveur » : Moins un agent économique dépollue l'environnement, moins les bénéfices économiques qu'il doit à ce titre supporter doivent être élevés⁵³⁶.

279. **Appréciation de la conformité d'un dispositif fiscal au principe « pollueur-payeur ».** La connaissance de la nature économique d'un dispositif fiscal, couplée au principe « pollueur-payeur », permet de déterminer l'efficacité environnementale dont devrait disposer celui-ci :

Impositions environnementales d'un point de vue économique : Ces dispositifs devraient disposer d'une efficacité environnementale incitative *faible* (principe « pollueur - payeur ») et d'une efficacité environnementale budgétaire *faible* si les recettes générées financent des dépenses fiscales environnementales d'un point de vue économique (principe « moins-pollueur - moins-payeur ») ou budgétaire *forte* si les recettes générées financent des subventions environnementales d'un point de vue économique (principe « dépollueur - receveur »).

Réductions de subvention environnementale d'un point de vue économique : Ces dispositifs devraient disposer d'une efficacité environnementale incitative *forte* (principe « moins-dépollueur - moins-receveur ») et d'une efficacité environnementale budgétaire *faible* si les fonds libérés financent des dépenses fiscales environnementales d'un point de vue économique (principe « moins-pollueur - moins-payeur ») ou budgétaire *forte* si les fonds libérés financent des subventions environnementales d'un point de vue économique (principe « dépollueur - receveur »).

Subventions environnementales d'un point de vue économique : Ces dispositifs devraient disposer d'une efficacité environnementale incitative et budgétaire *forte* (principe « dépollueur-receveur »)⁵³⁷.

⁵³⁵ Un dispositif fiscal actuel respectant ce principe est la réduction d'IR accordée pour les dépenses réalisées sur certains espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel entre 2010 et 2013 : de telles actions (« dépollueur ») bénéficient ainsi d'une subvention environnementale d'un point de vue économique (« receveur »).

⁵³⁶ Un dispositif fiscal actuel respectant ce principe sont les subventions consenties par les agences de l'eau pour les travaux de rétablissement de la continuité écologique longitudinale et latérale, de restauration, de renaturation ou d'entretien des milieux : en principe, les actions d'échelles plus réduites (« moins-dépollueur ») bénéficient de subventions moins élevées (« moins-receveur »). À ce sujet v. « Possibilités de financement », *Le portail technique de l'OFB*, s.d.

⁵³⁷ En effet, en toute rigueur, et bien que cela soit contre-intuitif, seuls les projets de dépollution devraient faire l'objet de subventions, et non les projets de réduction de pollution.

Réductions d'imposition (ou dépense fiscale) environnementale d'un point de vue économique : Ces dispositifs devraient disposer d'une efficacité environnementale incitative et budgétaire *faible* (principe « moins-pollueur - moins-payeur »).

280. **Exemples d'appréciation de la conformité d'un dispositif fiscal au principe « pollueur-payeur ».** Il est possible, à l'aune des développements précédents, de porter une appréciation sur la conception des dispositifs fiscaux existants au regard du principe « pollueur-payeur ». Par exemple :

La TGAP est en principe conforme au principe « pollueur-payeur ». En effet, c'est une imposition environnementale d'un point de vue économique, et elle dispose d'une efficacité environnementale incitative *faible* (principe « pollueur - payeur »). L'efficacité environnementale budgétaire dont elle devrait disposer dépend quant à elle de l'emploi des recettes fiscales générées, par définition⁵³⁸.

Le CITE et le bonus écologique sont en principe non conformes au principe « pollueur-payeur ». En effet, ce sont des subventions environnementales d'un point de vue économique, mais ils ne disposent que d'une efficacité environnementale incitative et budgétaire *faible* (principe « moins-pollueur - receveur ») et non forte (principe « dépollueur-receveur »).

L'exonération d'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons pour le kérosène pour avion est en principe non-conforme au principe « pollueur-payeur ». En effet, c'est une dépense fiscale environnementale d'un point de vue économique, mais elle ne dispose pas d'efficacité environnementale - elle n'incite ni ne finance de comportement plus vertueux pour l'environnement dans le secteur de l'aviation - alors qu'elle devrait disposer d'une efficacité environnementale incitative et budgétaire *faible* (principe « moins-pollueur - moins-payeur »). Par exemple, on pourrait envisager qu'une telle dépense fiscale soit uniquement appliquée aux acteurs ayant réduit leurs émissions de gaz à effet de serre provenant du kérosène qu'ils consomment.

281. **Transition.** Au-delà de ces considérations théoriques sur la conformité d'un dispositif fiscal au principe « pollueur-payeur », la détermination des effets pratiques de la fiscalité environnementale peut également s'avérer complexe.

⁵³⁸ V. § 0.

Section 2 – Des effets environnementaux difficilement mesurables et comparables

282. **Plan d'étude.** Si les effets de la fiscalité environnementale sur la pollution sont indéniables, certaines problématiques se posent quant à leur estimation précise, par exemple concernant les émissions de CO₂ (– Sous-section 1 –) ou encore de polluants atmosphériques (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – Une absence de consensus quant aux réductions d'émissions de dioxyde de carbone engendrées

283. **Introduction.** L'impact favorable de la fiscalité environnementale sur les émissions de gaz à effet de serre est démontré par diverses études. Néanmoins, ses effets précis ne font pas l'objet d'un consensus global, et restent difficilement comparables entre les pays concernés.
284. **Approche globale - Absence de consensus sur l'impact précis de la fiscalité environnementale sur les émissions de CO₂.** De manière générale, les études scientifiques menées démontrent un lien entre croissance de la taxation sur le carbone et diminution des émissions de CO₂. Un consensus clair sur le degré exact de corrélation ne semble cependant pas se dégager :

Une étude de 2018 démontre qu'une élévation d'un euro des taxes carbone réduirait les émissions provenant des énergies fossiles de 0,73 % sur le long terme⁵³⁹.

Une autre étude de 2012, se basant sur une approche macroéconomique, conclut cependant à une corrélation plus élevée⁵⁴⁰. Cette même étude constate également que l'introduction de taxes environnementales dans l'UE a entraîné une baisse visible des émissions de gaz à effet de serre tout en ayant un impact plus faible sur la consommation d'énergie, suggérant une transition vers des technologies moins émettrices.

Enfin, une étude menée en 2011 met à jour des différences d'impact de la fiscalité environnementale entre certains États membres de l'UE⁵⁴¹. Ainsi, la taxe carbone aurait eu un effet fort sur les émissions de CO₂ par habitant en Finlande, par contraste avec le Danemark, la Suède et les Pays-Bas où les effets auraient été plus modérés.

⁵³⁹ S. SEN et H. VOLLEBERGH, « The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption », *Journal of Environmental Economics and Management*, 2018.

⁵⁴⁰ B. MORLEY, « Empirical evidence on the effectiveness of environmental taxes », *Applied Economics Letters*, 2012.

⁵⁴¹ B. LIN et L. XUEHUI, « The Effect of Carbon Tax on per Capita CO₂ Emissions », *Energy policy*, 2011.

285. **Approche globale - Efficacité cependant réelle de la fiscalité environnementale.** En dépit de ces divergences, la fiscalité environnementale semble pour autant disposer d'une aptitude à réduire significativement les émissions de CO₂, en particulier lorsqu'elle rapproche le prix de ce dernier de son coût environnemental réel. Ainsi, le PNUE a établi deux scénarios hypothétiques⁵⁴² :

Pour un prix effectif de la tonne de carbone à 30 euros – prix plutôt bas au regard des tarifications actuelles du carbone –, les baisses d'émissions de CO₂ varieraient entre 7% et 30% selon les pays.

Pour un prix effectif de la tonne de carbone à 60 euros – prix plutôt intermédiaire au regard des tarifications actuelles du carbone –, les baisses d'émissions de CO₂ varieraient entre 14% et 40% selon les pays.

286. **Approche pays par pays.** De manière plus détaillée, la littérature scientifique a mis en lumière, pour différents pays et selon des modalités variées, les effets de la fiscalité environnementale sur les émissions de gaz à effet de serre et la consommation d'énergie⁵⁴³ :

En Suède, l'introduction d'une taxe carbone en 1991 a entraîné une diminution des émissions de gaz à effet de serre de 27% entre 1995 et 2016, essentiellement du fait de la disparition des combustibles fossiles destinés au chauffage.

En Allemagne, la réforme fiscale environnementale de 1999, qui a notamment concerné la taxation de l'électricité et des énergies fossiles, a entraîné entre 1999 et 2003 une décroissance de la consommation finale d'énergie de 8,6% dans le secteur des transports et de 3,5% dans le secteur résidentiel.

En Colombie britannique (province canadienne), l'introduction d'une taxe carbone en 2008 a entraîné une diminution de la consommation de produits pétroliers de 17,4%, à comparer avec une augmentation parallèle de 15% pour le reste du Canada.

Sous-section 2 – Un impact sur les émissions de polluants difficile à isoler

287. **Introduction.** La même problématique semble se poser pour les émissions de polluants, où il est également difficile d'estimer avec précision l'impact de la fiscalité environnementale.

⁵⁴² NATIONS UNIES, *Emissions Gap Report 2018*, Nairobi, Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE), novembre 2018.

⁵⁴³ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 215-218.

288. **Difficultés de mesure d'impact sur les émissions de polluants atmosphériques.** À titre d'exemple, l'ADEME a effectué en 2014 une étude comparative de l'impact des péages urbains sur le trafic routier dans quinze villes⁵⁴⁴. Elle a en particulier obtenu les résultats suivants : - 22 % à Dubaï, - 10 % à Tokyo, - 45 % à Singapour, - 6 % à Londres, - 10 % à Rome, - 22 % à Stockholm. En revanche, l'effet précis de ce dispositif sur les émissions de polluants atmosphériques a été plus difficile à dégager, en présence de nombreux autres facteurs influençant la qualité de l'air dans les zones étudiées.
289. **Efficacité cependant réelle de la fiscalité environnementale.** Malgré ces difficultés de mesures, la fiscalité environnementale semble bien disposer d'une aptitude tangible à influencer les émissions de polluants. Ainsi, le système de taxation suédois sur les émissions de NOx provenant des grandes installations de combustion a permis d'entraîner une baisse de celles-ci de 50%, malgré une augmentation de la production d'énergie de 77% sur la même période⁵⁴⁵.

290. **Transition.** La fiscalité environnementale réduit donc de manière tangible les émissions de gaz à effet de serre et de polluants, bien que son impact précis soit difficilement mesurable. Il semble de plus qu'un tel impact soit significatif uniquement lorsque la fiscalité environnementale donne aux gaz à effet de serre et polluants un prix suffisamment dissuasif, pouvant expliquer le déficit d'efficacité dont celle-ci paraît présentement souffrir.

⁵⁴⁴ G. LECLERCQ et D. FAYOLLE, *Etat de l'art sur les péages urbains : Objectifs recherchés, dispositifs mis en oeuvre et impact sur la qualité de l'air*, ADEME, juin 2014.

⁵⁴⁵ OCDE, *The Swedish Tax on Nitrogen Oxide Emissions - Lessons in Environmental Policy Reform*, OECD Environment Policy Paper, OCDE, 2013.

Section 3 – Des effets environnementaux insuffisants au regard des enjeux actuels

291. **Introduction.** La fiscalité verte en France semble actuellement présenter un déficit d'efficacité⁵⁴⁶, tant concernant son efficacité environnementale incitative que budgétaire. Cette situation, problématique au regard des enjeux écologiques actuels, semble ne pas se réduire au cas français : d'autres pays observent de telles déficiences, pour diverses raisons fiscales, juridiques ou politiques⁵⁴⁷.
292. **Insuffisance de l'efficacité environnementale incitative.** Le déficit d'efficacité environnementale incitative de la fiscalité écologique signifie que la puissance publique ne parvient pas à suffisamment limiter la pollution engendrée par les agents économiques. Il peut s'analyser comme provenant d'un signal-prix envoyé trop faible (*incitations financières insuffisantes*) et / ou d'une élasticité de la demande trop faible pour les biens et services concernés par la taxe environnementale (*réaction insuffisante des agents économiques à ces incitations financières*).

Premièrement, cette inefficience peut procéder de la faiblesse du signal-prix envoyé par la fiscalité environnementale pouvant être causée par deux raisons principales. D'une part, cela peut provenir de taux de taxes souvent jugés, mis à part la fiscalité sur les carburants, trop faibles pour générer des changements de comportement significatifs⁵⁴⁸ (c'est le cas par exemple de la TGAP, dont l'inefficacité des différentes composantes, telle que la TGAP émissions polluantes⁵⁴⁹ ou encore la TGAP déchets⁵⁵⁰, a régulièrement été pointée du doigt). D'autre part, cela peut provenir de l'existence de dépenses fiscales et subventions défavorables à l'environnement, affaiblissant le signal-prix envoyé par la fiscalité écologique⁵⁵¹, qui encouragent financièrement la production d'externalités environnementales négatives.

Deuxièmement, cette inefficience peut procéder d'une faiblesse de l'élasticité de la demande. Quand bien même le signal-prix généré serait important, l'impact sur les agents économiques peut être remis en cause si l'élasticité de la demande pour le bien ou service concerné par la taxe environnementale est trop

⁵⁴⁶ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 27.

⁵⁴⁷ M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, *op. cit.*, p. 113 et suivantes.

⁵⁴⁸ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 21 et suivants.

⁵⁴⁹ CGEDD, CGE et IGF, *Evaluation de l'impact environnemental et économique de la Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) sur les émissions de polluants atmosphériques*, octobre 2018.

⁵⁵⁰ D. BÉGUIN, *Etude comparative de la taxation de l'élimination des déchets en Europe*, ADEME, 2017.

⁵⁵¹ V. § 228 et suivants pour les dépenses fiscales défavorables à l'environnement, et § 242 et suivants pour les subventions défavorables à l'environnement.

faible. Cela a par exemple été le cas de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, dont les effets incitatifs, en dépit de taux élevés, ont été limités par le caractère inélastique de la demande en carburant - en particulier dans les territoires ne disposant pas d'alternatives de déplacement plus écologiques, par exemple des infrastructures de transport en commun.

293. **Insuffisance de l'efficacité environnementale budgétaire.** Le déficit d'efficacité environnementale budgétaire de la fiscalité écologique signifie que la puissance publique ne dispose pas de suffisamment de ressources financières pour réparer les effets de la pollution engendrée par les agents économiques. Il peut s'expliquer par la relative faiblesse des recettes fiscales environnementales au regard des dommages écologiques causés par les agents économiques, et par l'affectation seulement en partie de ces recettes à des finalités strictement écologiques.

Premièrement, cette inefficacité peut procéder d'une faiblesse des recettes fiscales environnementales au regard des dommages environnementaux causés par les agents économiques. D'une part, cela peut provenir de taux de taxes jugés actuellement trop faibles pour correctement internaliser les dommages écologiques concernés⁵⁵². En conséquence, l'efficacité environnementale budgétaire potentielle des taxes concernées est directement affectée, car les recettes générées par celles-ci sont alors inférieures au coût environnemental de la pollution taxée. Par ailleurs, en 2021 la France se situait dans la moyenne basse des pays de l'UE en termes de recettes fiscales environnementales⁵⁵³. D'autre part, cela peut provenir de l'existence de dépenses fiscales et subventions défavorables à l'environnement : le désavantage est ici double, car les dépenses fiscales et subventions défavorables à l'environnement peuvent être considérées comme amputant les recettes fiscales environnementales (premier « désavantage ») pour financer des productions d'externalités environnementales négatives qu'il sera ensuite nécessaire de réparer en menant des actions potentiellement financées par ces mêmes recettes fiscales environnementales (second « désavantage »).

Deuxièmement, cette inefficacité peut procéder de l'absence d'affectation totale des recettes fiscales environnementales à une finalité écologique. La plupart des taxes environnementales actuelles ne font pas l'objet d'une affectation prédéterminée de leurs recettes à des fins écologiques, au moins d'un point de vue juridique⁵⁵⁴. Une telle situation constitue un frein supplémentaire significatif à l'efficacité environnementale budgétaire de la fiscalité écologique, celle-ci provenant par définition seulement de la part de ses recettes consacrées à des finalités environnementales.

⁵⁵² M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*

⁵⁵³ V. § 123.

⁵⁵⁴ V. § 268.

294. **Conclusion | Chapitre 3 – Un impact environnemental incertain.** Au regard de la crise environnementale actuelle, l’aptitude de la fiscalité écologique à produire un impact adéquat peut donc être questionnée.

Premièrement, plusieurs dispositifs fiscaux environnementaux semblent conçus de manière inappropriée au regard du principe « pollueur-payeur » / « dépollueur-receveur », et doivent donc être maniés avec réserve par la puissance publique, voire faire l’objet d’une refonte ou suppression. Un tel constat est cependant à tempérer du fait que la puissance publique poursuit en général au travers de ces dispositifs d’autres objectifs, par exemple politiques ou de compétitivité économique⁵⁵⁵.

Deuxièmement, l’impact écologique concret de la fiscalité environnementale est souvent difficile à mesurer et comparer, pour diverses raisons : divergences de méthodologie entre études scientifiques, fortes disparités entre pays, ou présence de facteurs exogènes

Troisièmement, les effets de la fiscalité environnementale sur les trajectoires actuelles sont généralement jugés insuffisants, tant d’un point de vue incitatif que budgétaire.

⁵⁵⁵ V. à ce sujet : M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 115 et suivantes.

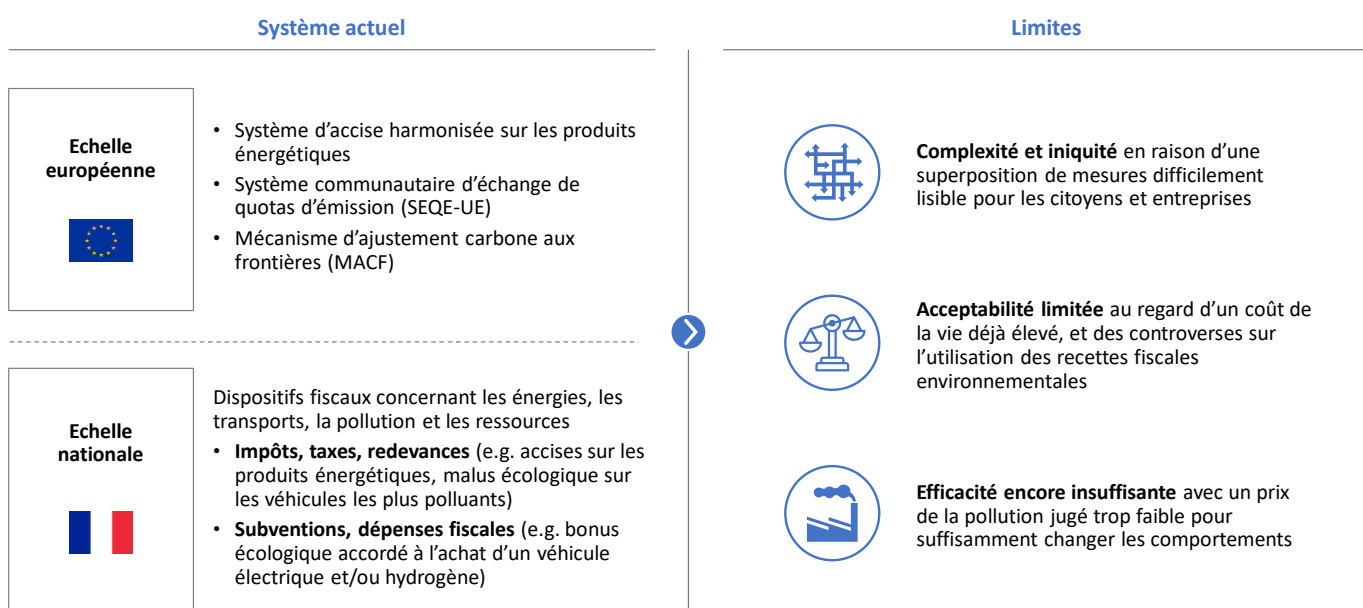
Conclusion du Titre II

295. **Conclusion | Titre II – Les limites de la fiscalité environnementale française.** La fiscalité environnementale actuelle présente donc plusieurs lacunes susceptibles d'altérer son acceptabilité. Concernant sa conception même, elle rassemble des dispositifs fiscaux fortement disparates en termes de régime fiscal ou d'efficacité environnementale, et peut se révéler inéquitable entre secteurs économiques au regard de leur impact écologique réel. Concernant ses recettes, si celles-ci financent bien d'un point de vue économique la préservation de l'environnement, elles sont en majorité dépourvues d'affectation juridique contraignante à une finalité écologique. Enfin, concernant ses effets sur l'environnement, ils sont inappropriés dans certains cas si l'on souhaite strictement respecter le principe « pollueur-payeur », parfois difficiles à mesurer, et souvent insuffisants au regard de « l'urgence écologique et climatique »⁵⁵⁶ actuelle (**Figure 44**).

Figure 44

La fiscalité environnementale actuelle et les mécanismes analogues gagneraient à être rendus plus lisibles et efficaces

Panorama des instruments fiscaux environnementaux et mécanismes similaires



Source : C. DAO

⁵⁵⁶ Loi du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat, *op. cit.*

Conclusion de la Partie I

296. **Conclusion | Partie I - La mise en perspective de la fiscalité environnementale actuelle en France.** Suggérée mais non imposée par les textes constitutionnels, européens et internationaux qui lient la France en matière écologique, la fiscalité environnementale actuelle française a connu un essor important depuis les années 1960, en parallèle du développement de certains instruments simili-fiscaux tels que les marchés de droit à polluer et les subventions environnementales. Ainsi, la fiscalité environnementale couvre aujourd’hui une large variété de situations et de comportements polluants ou dépolluants, dans le domaine de l’énergie, des transports, de la pollution, des ressources ou encore de l’artificialisation des sols. Pour autant, elle présente encore de nombreuses limites, notamment au vu des enjeux écologiques actuels : effets environnementaux insuffisants, complexité et manque de lisibilité pour les contribuables et inégale répartition de la charge fiscale entre secteurs économiques.
297. **Transition.** Si on admet, à l’instar de la France, que la fiscalité environnementale a vocation à constituer un des principaux outils économiques visant à favoriser la transition écologique, la question d’une refonte semble donc se poser pour que celle-ci puisse atteindre le plein potentiel qui lui est prêté.
298. Est-il possible de suggérer une évolution de la fiscalité environnementale actuelle vers un système plus harmonisé, qui puisse constituer une réponse structurelle à la crise écologique contemporaine ?

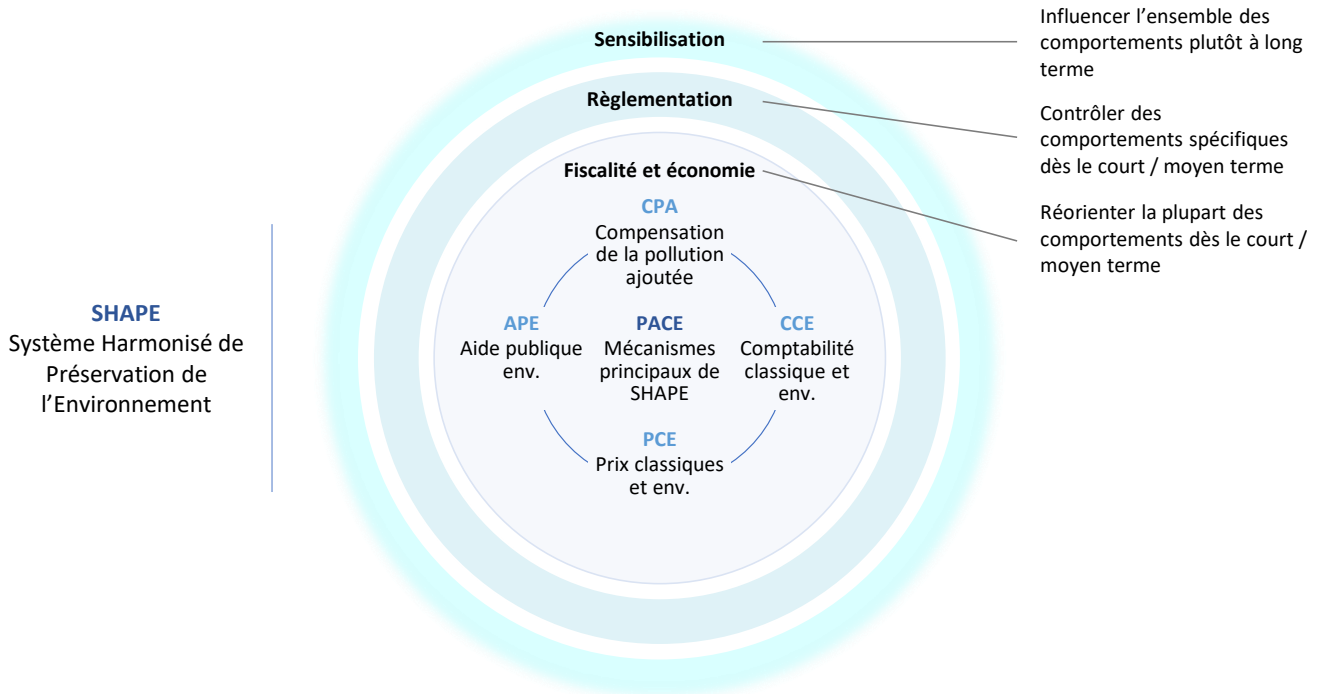
Partie II – Les fondations d’un système harmonisé de préservation de l’environnement (SHAPE)

299. **Introduction.** Pour faire face aux enjeux écologiques actuels, la fiscalité environnementale constitue un outil essentiel ⁵⁵⁷. Bien utilisée, elle peut profondément réorienter les comportements des agents en faveur de l’environnement, tout en fournissant à la puissance publique les moyens d’une action écologique d’ampleur. Ses limites actuelles, ainsi que la nécessité de l’articuler de manière cohérente avec l’ensemble des autres instruments de politique publique environnementale, suggèrent la possibilité d’un système plus harmonisé, davantage apte à répondre aux enjeux environnementaux contemporains.
300. **Problématique.** Dans cette partie, on présente les fondations d’un *système harmonisé de préservation de l’environnement* (SHAPE) élaborant, à partir d’un mécanisme central de *simili-fiscalité environnementale*, une architecture économique, fiscale et comptable pouvant être mise en place à l’échelle nationale, européenne ou mondiale.
301. **Plan d’étude.** Après quelques considérations préalables où l’on précise les caractéristiques que devrait revêtir un tel système harmonisé de préservation de l’environnement (– Préliminaires –), on établit un dispositif simili-fiscal principal de *compensation de la pollution ajoutée (CPA)*, s’appliquant à l’ensemble des formes de pollutions et dépollutions émises par une entreprise, et combinant caractéristiques fiscales et de marché (– Titre I –). La CPA, successivement payée par les différents acteurs intervenant sur la chaîne de valeur, permettrait de faire apparaître un *prix classique et environnemental (PCE)* sur l’ensemble des biens et services échangés entre agents économiques. Les nouveaux flux environnementaux créés seraient suivis et enregistrés par les entreprises au sein d’une *comptabilité classique et environnementale (CCE)*. Enfin, un mécanisme d’*aide publique environnementale (APE)* permettrait de mobiliser les recettes générées par la CPA, soit à des fins de redistributions aux contribuables, soit à des fins d’actions en faveur de l’environnement (– Titre II –). (Figure 45)

⁵⁵⁷ B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, op. cit., p. 5.

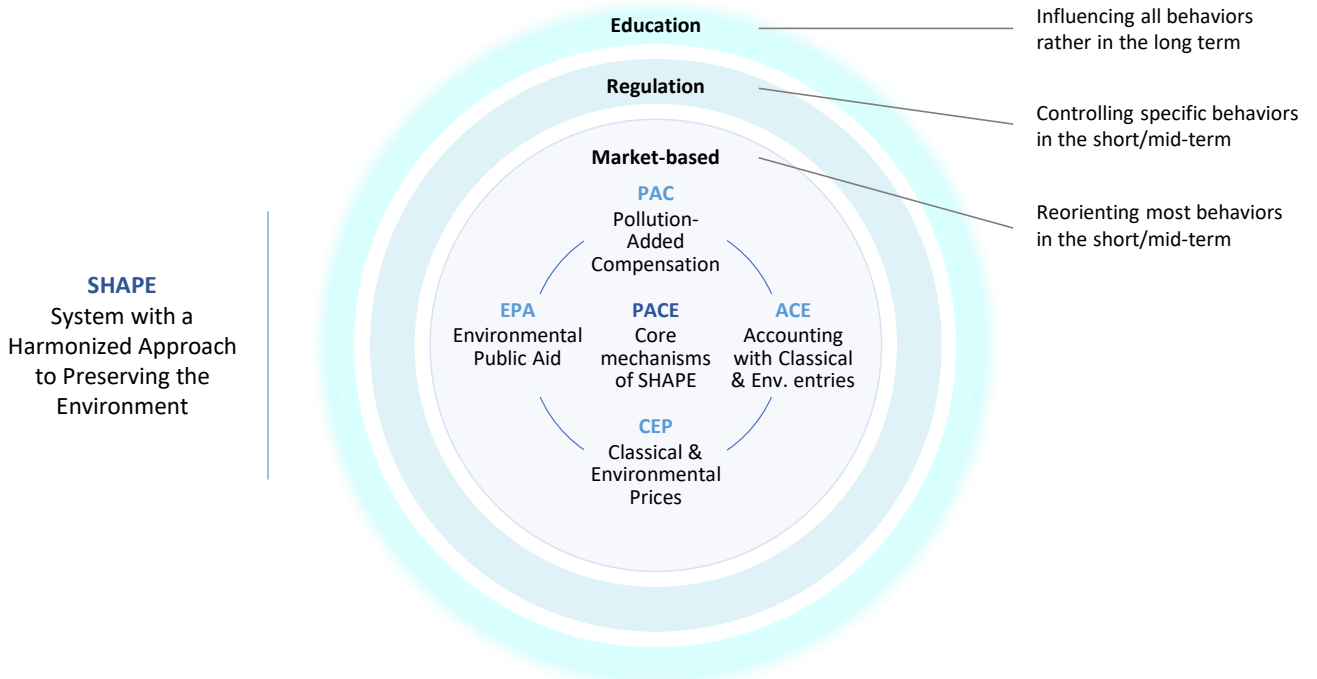
Figure 45

Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

A system with a harmonized approach to preserving the environment (SHAPE) could be set-up around 4 main mechanisms



Source : C. DAO

Préliminaires – Les caractéristiques recherchées pour le système SHAPE

302. **Introduction.** La nécessité de fortement ralentir voire stopper les dégradations d'origine humaine que subit l'environnement, ainsi que les considérations évoquées en première partie ainsi que dans le cadre théorique en fin d'étude, mettent en lumière deux exigences pour un système harmonisé de préservation de l'environnement :

Au regard de ses caractéristiques internes (approche « inside-out »⁵⁵⁸), le système SHAPE doit disposer d'une *efficacité environnementale complète*, c'est-à-dire pouvoir utiliser de manière complémentaire l'ensemble des leviers d'influence possibles sur les comportements des agents (par exemple incitations, contraintes, mesures éducatives / de sensibilisation)⁵⁵⁹.

Au regard de ses buts externes (approche « outside-in »⁵⁶⁰), le système SHAPE doit disposer d'une *pleine efficacité environnementale* au moins *tendancielle*, c'est-à-dire permettre l'atteinte de l'objectif d'intérêt général de préservation de l'environnement qui lui est assigné, en neutralisant au moins l'impact environnemental négatif engendré par la société par unité de temps, typiquement par année⁵⁶¹.

303. **Plan d'étude.** D'une part, le critère de l'*efficacité environnementale complète* va permettre de mettre en lumière les instruments principaux et complémentaires qui pourraient composer un système SHAPE centré autour d'une similitude fiscale environnementale (- Section 1 -). D'autre part, le critère de la *pleine efficacité environnementale* permettra de dégager les conditions exactes d'une neutralisation totale de l'impact environnemental de la société (- Section 2 -).

⁵⁵⁸ L'approche « inside-out » provient du domaine de la stratégie d'entreprise, et affirme que le succès d'une organisation ou d'un système est avant tout déterminé par ses forces et capacités internes. En ce sens, elle s'oppose à l'approche « outside-in ».

⁵⁵⁹ Pour plus de détails, v. § 844.

⁵⁶⁰ L'approche « outside-in » provient du domaine de la stratégie d'entreprise, et affirme que le succès d'une organisation ou d'un système est avant tout déterminé par son aptitude à s'adapter à son environnement externe et aux besoins de ses clients. En ce sens, elle s'oppose à l'approche « inside-out ».

⁵⁶¹ Pour plus de détails, v. § 843.

Section 1 – Un système SHAPE disposant d’une efficacité environnementale complète

304. **Introduction.** On vise à ce que le système SHAPE dispose d’efficacité *environnementale complète*, afin de pouvoir utiliser de manière complémentaire l’ensemble des leviers d’influence possibles sur les comportements des agents. En reprenant la définition de l’efficacité d’un instrument de politique publique (IPP) posée au § 828, ainsi que la typologie des efficacités et des coûts d’un IPP posée aux § 826 et suivants, ce critère de maximisation de l’efficacité environnementale se décline en deux sous-objectifs.

Premièrement, une maximisation de l’efficacité environnementale, celle-ci pouvant se décliner de la manière suivante : efficacité attractive et répulsive ; efficacité incitative et quasi-contraindante/contraindante ; efficacité capacitaire financière (en particulier budgétaire) / non financière et volontariste ; efficacité permanente et subsistante ; efficacité passée, présente et future.

Deuxièmement, une minimisation du coût total, à savoir une minimisation de la somme des coûts suivants : coût économique, coût social, coût juridique, coût technique, coût environnemental. On négligera le critère de minimisation du coût environnemental étant donné que l’objet du système SHAPE est de préserver l’environnement.

305. **Plan d’étude.** Une approche synthétique des critères d’efficacité *environnementale complète* va permettre de mettre en lumière trois instruments principaux sur lesquels le système SHAPE pourrait se reposer (– Sous-section 1 –). Une approche détaillée des critères d’efficacité *environnementale complète* permettra ensuite de dégager les instruments complémentaires qui pourraient venir utilement compléter le système SHAPE (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – Les instruments principaux du système SHAPE

306. **Introduction.** À partir d’une vision synthétique des critères d’efficacité *environnementale complète*, on va montrer la nécessité pour le système SHAPE de se reposer sur plusieurs instruments principaux.
307. **Caractéristiques générales recherchées pour le système SHAPE.** Les critères d’efficacité *environnementale complète* posés au § 304 peuvent être synthétisés en quatre grandes caractéristiques recherchées pour le système SHAPE (**Figure 46**) :

Le système SHAPE doit être *pleinement efficace*, c’est-à-dire tendre par ses effets à limiter (efficacité *environnementale incitative*) et pleinement neutraliser⁵⁶²

⁵⁶² On détaillera dans la suite de l’étude les conditions exactes de cette pleine neutralisation.

(efficacité environnementale budgétaire) l'impact écologique négatif généré par les agents économiques qu'elle assujettit, afin de remplir son objectif premier de préservation de l'environnement⁵⁶³.

Le système SHAPE doit être *responsable*, c'est-à-dire autant que possible sensibiliser les agents économiques à l'impact de leurs comportements, afin d'améliorer ses effets à long terme et minimiser d'éventuelles dérives⁵⁶⁴.

Le système SHAPE doit être *juste*, sur le plan écologique, en appliquant uniformément le principe « pollueur-payeur » à l'ensemble des agents, et sur le plan social, en modulant ses effets sur les ménages en fonction de leur niveau de revenu et en contrôlant la pression fiscale induite au moment de son introduction.

Le système SHAPE doit être *simple*, afin d'être lisible pour les contribuables et simple à mettre en œuvre pour la puissance publique.

Vision synthétique	Vision détaillée
Caractère pleinement efficace	Maximisation de : <ul style="list-style-type: none"> • Efficacité attractive et répulsive • Efficacité incitative (dont budgétaire et capacitaire non financière) et quasi-contraignante/contraignante • Efficacité permanente • Efficacité passée, présente et future • Efficacité capacitaire et volontariste
Caractère responsable	Maximisation de : <ul style="list-style-type: none"> • Efficacité subsistante Minimisation de : <ul style="list-style-type: none"> • Coût social
Caractère juste	Minimisation de : <ul style="list-style-type: none"> • Coût économique • Coût social
Caractère simple	Minimisation de : <ul style="list-style-type: none"> • Coût juridique • Coût technique

⁵⁶³ Une telle fiscalité environnementale ne viserait donc pas à *légitimer* ou *autoriser* les dégradations de l'environnement en échange d'une compensation financière, mais bien à *limiter* puis *neutraliser* de telles dégradations.

⁵⁶⁴ Plusieurs économistes ont en effet alerté sur les dangers d'une financiarisation des dégradations environnementales commises par les agents économiques. Motiver la protection de l'environnement par des considérations purement économiques serait susceptible d'abus et dégraderait à long terme les valeurs écologiques en tant que telles. V. notamment : M. SANDEL, *Ce que l'argent ne saurait acheter : Les limites morales du marché*, s.l., Seuil, 2014.

Figure 46 - Critères d'efficacité environnementale complète recherchés pour le système SHAPE

Source : Présente étude

308. **Caractéristiques opérationnelles recherchées pour le système SHAPE.** Le cadre et le problème ainsi posés viennent ainsi éclairer l'interprétation des quatre exigences initialement posées pour le système SHAPE :

Pour être *pleinement efficace*, le système SHAPE pourrait combiner de manière appropriée⁵⁶⁵ :

- Efficacité environnementale incitative, en encourageant les agents économiques à diminuer leur impact environnemental négatif en dessous d'un certain niveau déterminé par la puissance publique.
- Efficacité environnementale budgétaire, en fournissant à l'État les recettes suffisantes pour réparer l'impact environnemental négatif « résiduel » produit par les agents économiques, et éventuellement financer la transition écologique.

Pour être *juste* :

- Sur le plan écologique, le système SHAPE pourrait obliger chaque agent économique à payer une contribution financière (respectivement à recevoir une subvention financière) à hauteur des coûts environnementaux (respectivement des revenus environnementaux) qu'il a générés, appliquant ainsi un double principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur ».
- Sur le plan social, il serait possible d'utiliser les recettes de la fiscalité environnementale pour mettre en place des dispositifs d'aide à destination des ménages, en particulier les plus modestes. L'objectif serait de faire revêtir à la fiscalité environnementale un caractère progressif en fonction du niveau de revenu des ménages.

Pour être *responsable*, le système SHAPE pourrait être mis au point de manière à explicitement informer les agents économiques, incluant individus et entreprises, de l'impact environnemental de leurs interactions avec l'environnement.

Pour être *simple*, le système SHAPE pourrait tenter de se reposer sur un principe fiscal unique et uniformément appliqué à la diversité des situations rencontrées.

⁵⁶⁵ V. § 323 pour plus de précisions sur les modalités de cette conciliation.

309. **Instruments principaux pouvant venir en fondement du système SHAPE.** Les caractéristiques générales et opérationnelles recherchées pour le système SHAPE permettent d’esquisser les contours de différents instruments principaux sur lesquels ce système pourrait se reposer.

Premièrement, les exigences précédemment posées suggèrent l’idée d’un dispositif uniquement de prélèvement / rétribution (*caractère simple*), appliquant pour tous un principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur » (*caractère juste*) et s’appliquant aux entreprises au titre de l’impact écologique de leurs interactions *directes* avec l’environnement⁵⁶⁶, étant donné que celles-ci sont présumées disposer plus aisément d’informations sur leur pollution / dépollution directe (scope 1) que sur leur pollution / dépollution indirecte (scope 2 et 3) (*caractère simple*). On remarque que ces critères conduisent à définir un mécanisme similaire à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en matière environnementale, en ce que ce mécanisme s’appliquerait à chaque entreprise à hauteur de la pollution que celle-ci « ajoute » aux biens ou services qu’elle produit. Pour faire écho à cette analogie, on désigne ce prélèvement sous le nom de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), le terme de « compensation » étant retenu pour évoquer le double fonctionnement de la CPA : prélèvement pour les pollueurs et rétribution pour les dépollueurs. Dans la même optique, on désigne l’impact environnemental direct d’une entreprise sous le nom d’*impact environnemental ajouté* ou plus simplement de *pollution ajoutée* (PA)⁵⁶⁷.

Deuxièmement, le montant de la CPA, ainsi que l’affectation de ses recettes, seraient déterminés de manière à pleinement éliminer un tel impact environnemental négatif en combinant effets incitatifs et budgétaires (*caractère pleinement efficace*). Les recettes de la CPA pourraient également si besoin venir soutenir financièrement les contribuables face à la transition écologique de la société (*caractère juste*). Ces deux manières alternatives de mobiliser les recettes de

⁵⁶⁶ On désigne ici ce qui s’apparenterait à la notion de « scope 1 » dans les bilans d’émissions de gaz à effet de serre, c’est-à-dire les émissions directes d’une entreprise. Par opposition les émissions indirectes d’une entreprise correspondent aux « scope 2 » (émissions indirectes d’origine énergétique, par exemple la consommation d’électricité, de chaleur ou de vapeur) et « scope 3 » (autres émissions indirectes). Cette classification en 3 « scopes » est reconnue au niveau international, et a été posée initialement dans des normes posées par l’Organisation internationale de normalisation (ISO) en 2006, puis mises à jour en 2018-2019 : v. ISO 14064-1 - Gaz à effet de serre - Partie 1 : Spécification et lignes directrices, au niveau des organismes, pour la quantification et la déclaration des émissions et des suppressions des gaz à effet de serre, International Organization for Standardization, 2018. ; ISO 14064-2 - Gaz à effet de serre - Partie 2: Spécifications et lignes directrices, au niveau des projets, pour la quantification, la surveillance et la rédaction de rapports sur les réductions d’émissions ou les accroissements de suppressions des gaz à effet de serre, International Organization for Standardization, 2019. ; ISO 14064-3 - Gaz à effet de serre - Partie 3 : Spécifications et lignes directrices pour la vérification et la validation des déclarations des gaz à effet de serre, International Organization for Standardization, 2019, pp. 14064-3.

⁵⁶⁷ Cette notion est précisément définie au § 342.

CPA pourraient prendre place au sein d'un instrument appelé *aide publique environnementale* (APE).

Troisièmement, les agents économiques pourraient alors être informés de deux manières de l'impact environnemental de leurs actions (*caractère responsable*). Pour leurs interactions directes avec l'environnement, les agents économiques seraient informés par la CPA. Pour leurs interactions indirectes avec l'environnement, les agents économiques seraient informés par une répercussion de ce prélèvement sur les biens et services échangés en un indicateur explicitement affiché aux agents économiques, que l'on nomme *prix environnemental* : l'ensemble des biens et services disposeraient donc un *prix classique et environnemental* (PCE).

Quatrièmement, l'apparition de prix classiques et environnementaux sur les biens et services pourrait rendre intéressant l'émergence d'états financiers adaptés pour les entreprises (*caractère responsable*), que l'on nomme *comptabilité classique et environnementale* (CCE).

310. **Définitions.** Les développements précédents conduisent donc à poser les définitions suivantes :

- **Compensation de la pollution ajoutée (CPA)**⁵⁶⁸ (en anglais « *Pollution-added compensation (PAC)* ») : Compensation financière s'appliquant à un agent économique de manière proportionnelle à l'impact environnemental négatif ou positif généré par ses interactions directes avec l'environnement.
- **Prix classique (PC) d'un bien ou service**⁵⁶⁹ (en anglais « *Classical price (CP)* ») : Rétribution financière demandée par un agent économique mettant à disposition ce bien ou service, en contrepartie des coûts classiques qu'il a supportés à ce titre.
- **Prix environnemental (PE) d'un bien ou service**⁵⁷⁰ (en anglais « *Environmental price (EP)* ») : Rétribution financière demandée par un agent économique mettant à disposition ce bien ou service, en contrepartie des coûts environnementaux qu'il a supportés à ce titre.
- **Prix classique et environnemental (PCE) d'un bien ou service** (en anglais « *Classical and environmental price (CEP)* ») : Prix à deux composantes de ce bien ou service, constitué d'un prix classique et d'un prix environnemental. Les prix classiques et environnementaux viseraient à sensibiliser les acheteurs à l'impact environnemental de leurs actions. Plus généralement, ils permettraient d'introduire au sein du système économique une dualité entre flux financiers *classiques* et *environnementaux*, permettant de repenser une large variété d'instruments économiques, financiers et comptables actuels.

⁵⁶⁸ V. § 336 pour une définition détaillée

⁵⁶⁹ V. § 474 pour une définition détaillée

⁵⁷⁰ V. § 474 pour une définition détaillée

- **Mécanisme CPA-PCE** (en anglais « PAC-CEP mechanism ») : Mécanisme de *compensation de la pollution ajoutée* (« CPA ») se répercutant en un *prix environnemental* sur les biens et services échangés entre agents économiques, affiché distinctement de leur *prix classique* (« PCE »).
- **Comptabilité classique et environnementale (CCE) d'un agent économique**⁵⁷¹ (aussi appelé *double comptabilité classique et environnementale*; en anglais « Accounting with classical and environmental entries (ACE) »). Forme de comptabilité adaptée à l'introduction de prix classiques et environnementaux, effectuant une distinction entre grandeurs classiques et grandeurs environnementales. D'une part, une telle comptabilité distinguerait dans le bilan les valeurs comptables classiques et valeurs comptables environnementales des actifs et passifs de l'agent économique. D'autre part, cette comptabilité distinguerait dans le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie les flux financiers classiques et flux financiers environnementaux engendrés par les interactions de cet agent économique avec l'environnement.
- **Aide publique environnementale (APE)** (en anglais « Environmental public aid (EPA) ») : Subvention fournie par l'État aux agents économiques afin de les accompagner financièrement dans la transition écologique de la société, et financée par tout ou partie des recettes nettes générées par la CPA. L'APE se subdiviserait en deux sous-mécanismes : d'une part une « APE de redistribution » visant à fournir des aides aux contribuables pour compenser la charge fiscale additionnelle engendrée par la CPA, et d'autre part une « APE d'action » visant à soutenir des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique).
- **Système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE)** (en anglais « System with a harmonized approach to preserving the environment (SHAPE) ») : Système visant à harmoniser l'ensemble des instruments de politique publique environnementale au niveau national et international, dans le but d'apporter une réponse structurelle aux enjeux écologiques contemporains. Dans la présente étude, ce système reposerait sur quatre instruments principaux : un mécanisme simili-fiscal de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), un mécanisme économique de *prix classique et environnemental* (PCE), un mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* (CCE), et un mécanisme budgétaire d'*aide publique environnementale* (APE). Il serait également complété par des mesures règlementaires et de sensibilisation.

311. **Transition.** Une approche synthétique des critères d'efficience environnementale complète a donc mis en lumière l'intérêt pour le système SHAPE de se reposer sur quatre instruments principaux, à savoir un mécanisme simili-fiscal de *compensation de la pollution ajoutée*, un mécanisme économique de *prix environnemental*, un

⁵⁷¹ V. § 455 pour une définition détaillée

mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* et un mécanisme budgétaire d'*aide publique environnementale*. Une approche détaillée des critères d'efficacité environnementale va permettre de dégager les instruments complémentaires qui pourraient s'y ajouter.

Sous-section 2 – Les instruments complémentaires du système SHAPE

312. **Introduction.** À partir d'une vision détaillée des critères d'*efficacité environnementale complète*, on présente la manière dont certains instruments complémentaires, tels que des normes juridiques contraignantes, des mesures éducatives et de sensibilisation ou bien des mesures de transition, pourraient utilement parachever le système SHAPE.
313. **Instruments complémentaires du système SHAPE.** Les mécanismes principaux du système SHAPE permettent d'obtenir une efficacité environnementale presque⁵⁷² complète. On examine dans le tableau qui suit⁵⁷³ la manière dont des instruments complémentaires pourraient venir utilement compléter le système SHAPE (**Figure 47**).

D'une part, l'objectif pourrait être de renforcer certaines caractéristiques déjà détenues par les instruments principaux du système SHAPE, par exemple la mise en place de normes juridiques contraignantes (« réglementation environnementale ») pour renforcer l'*efficacité environnementale répressive / obligatoire* de la CPA, ou bien des mesures complémentaires de transition vers le système SHAPE afin de diminuer les *coûts techniques* engendrés par ce système.

D'autre part, l'objectif pourrait être adjoindre de nouveaux types d'efficacités environnementales aux instruments principaux du système SHAPE, par exemple la mise en place d'IPP environnementaux à effet capacitaire non financier afin d'octroyer au système SHAPE une *efficacité environnementale capacitaire non financière*.

	Instruments principaux du système SHAPE		Instruments complémentaires du système SHAPE
	Instrument principal central du système SHAPE : CPA	Autres instruments principaux du système	

⁵⁷² À l'exclusion de l'*efficacité environnementale capacitaire non financière*, ainsi que de la minimisation du *coût économique*.

⁵⁷³ Certaines efficacités environnementales sont détenues de manière évidente tout au moins par la CPA (et donc par le système SHAPE) et ne sont donc pas listées dans ce tableau par simplicité : c'est le cas des efficacités environnementales *passée, présente et future* (car la CPA, une fois en place, aura des effets sur ces trois périodes temporelles), ainsi que les efficacités environnementales *attractive* (par le biais de la CPA-rémunération) et *répulsive* (par le biais de la CPA-paiement)

		SHAPE : PCE, CCE, APE		
MAXIMISATION DE L'EFFICACITÉ ENVIRONNEMENTALE				
Caractère efficace	Efficacité env. incitative	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Efficacité env. incitative à cause économique obtenue par la composante fiscale et de marché⁵⁷⁴ de la CPA, du fait de la modification des niveaux de prix des biens et services 	<ul style="list-style-type: none"> • PCE et CCE : Efficacité env. incitative à cause sociale-psychologique, du fait de l'affichage de l'impact écologique des biens et services • APE d'action : Efficacité env. incitative à cause économique, du fait de la modification induite par l'APE du coût de certaines actions écologiques 	
	Efficacité env. quasi-contraignante / contraignante	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Efficacité env. répressive/obligatoire à cause économique obtenue par la composante de marché de la CPA⁵⁷⁵ 		<ul style="list-style-type: none"> • Normes juridiques contraignantes : Efficacité env. répressive /obligatoire à cause juridique et économique
	Efficacité env. budgétaire (i.e. capacitaire financière attractive)	<ul style="list-style-type: none"> • CPA payée : Efficacité env. (indirecte) budgétaire provenant du financement d'actions écologiques⁵⁷⁶ • CPA reçue : Efficacité env. (directe) budgétaire provenant du financement d'actions écologiques dans le cadre du principe « dépollueur-receveur » 	<ul style="list-style-type: none"> • APE d'action : Efficacité env. (directe) budgétaire provenant du financement d'actions écologiques hors du principe « dépollueur-receveur » 	<ul style="list-style-type: none"> • Réparation complémentaire au civil : Efficacité env. budgétaire provenant d'une meilleure calibration du montant des réparations environnementales dues dans des cas particuliers⁵⁷⁷
	Efficacité env. capacitaire non financière			<ul style="list-style-type: none"> • IPP environnementaux à effet capacitaire non financier⁵⁷⁸, potentiellement financés par les recettes fiscales engendrées par la CPA

⁵⁷⁴ La composante fiscale et la composante de marché de la CPA seront détaillées dans la suite de l'étude.

⁵⁷⁵ En effet, on verra que la composante de marché de la CPA permet d'augmenter le taux de la CPA jusqu'à des niveaux dissuasifs voire répressifs lorsque les quantités de pollution émises par une entreprise deviennent très élevées.

⁵⁷⁶ Cette *efficacité environnementale indirecte budgétaire* de la CPA payée correspond à la combinaison de deux types d'efficacités environnementales directes :

- L'*efficacité environnementale directe budgétaire* de la CPA-reçue provenant du financement d'actions écologiques dans le cadre du principe « dépollueur-receveur »
- L'*efficacité environnementale directe budgétaire* de l'APE d'action provenant du financement d'actions écologiques hors du principe « dépollueur-receveur »

⁵⁷⁷ Typiquement dans les cas de « catastrophe écologique » telles que des marées noires.

⁵⁷⁸ Par exemple, la mise à disposition par l'État d'infrastructures de recherche pour faciliter la transition écologique, ou l'organisation par l'État de formations sur le changement climatique.

	<p>Efficacité env. volontariste</p>	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Efficacité env. volontariste à cause économique obtenue par la composante fiscale et de marché de la CPA, du fait de la modification des niveaux de prix des biens et services 	<ul style="list-style-type: none"> • PCE et CCE : Efficacité env. volontariste à cause sociale-psychologique, du fait de l’affichage de l’impact écologique des biens et services • APE d’action : Efficacité env. volontariste à cause économique, du fait de la modification induite par l’APE du coût de certaines actions écologiques 	<ul style="list-style-type: none"> • Labels environnementaux : Efficacité env. volontariste à cause sociale-psychologique, du fait de la mise en place de distinctions pour les individus ou organisations s’étant distingués dans le domaine environnemental
	<p>Efficacité env. permanente</p>	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Efficacité env. permanente par définition 	<p>PCE, CCE et APE : Efficacité env. permanente par définition</p>	
Caractère responsable	<p>Efficacité env. subsistante</p>		<ul style="list-style-type: none"> • PCE et CCE : Efficacité env. subsistante provenant du caractère sensibilisateur de l’affichage de l’impact écologique des biens et services 	<ul style="list-style-type: none"> • Mesures d’éducation et de sensibilisation de la population
MINIMISATION DU COÛT TOTAL				
Caractère juste	<p>Coût économique</p>			<ul style="list-style-type: none"> • Mesures de contrôle de la pression fiscale et de réduction des distorsions fiscales engendrées (e.g. réduction d’autres impositions)
	<p>Coût social</p>	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Equité écologique par application uniforme du principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur » 	<ul style="list-style-type: none"> • PCE : Favorisation de l’acceptabilité par la population car afficher l’impact écologique des biens et services permet d’expliquer la cause de la hausse ou de la baisse des prix des biens et services • APE de redistribution : Equité sociale par modulation des effets de la CPA sur les ménages en fonction de leur niveau de revenu 	
Caractère simple	<p>Coût juridique</p>	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Réduction de l’inflation normative avec un unique dispositif simili-fiscal applicable à l’ensemble des situations et des secteurs économiques, et remplaçant l’ensemble des dispositifs simili-fiscaux environnementaux actuels 	<ul style="list-style-type: none"> • PCE, CCE et APE : Uniques dispositifs économique, comptable et budgétaire applicables à diverses situations et secteurs économiques, et aptes à harmoniser une large variété d’instruments similaires existants (<i>caractère simple</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> • Mesures de simplification des IPP environnementaux actuels, par exemple des normes juridiques contraignantes en vigueur
	<p>Coût technique</p>	<ul style="list-style-type: none"> • CPA : Mise en place d’un unique dispositif remplaçant l’ensemble des dispositifs simili-fiscaux environnementaux 	<ul style="list-style-type: none"> • PCE, CCE et APE : Uniques dispositifs économique, comptable et budgétaire applicables à diverses situations et secteurs économiques, et aptes à harmoniser une large 	

		actuels ⁵⁷⁹ , avec implémentation progressive pour laisser un temps d'adaptation aux administrations publiques et aux entreprises	variété d'instruments similaires existants, avec implémentation progressive et/ou optionnelle pour laisser un temps d'adaptation aux administrations publiques et aux entreprises	
--	--	--	---	--

Figure 47 – Instruments principaux et complémentaires du système SHAPE, du point de vue du critère de l'efficacité environnementale

Source : Présente étude

314. **Transition.** L'approche de « l'intérieur vers l'extérieur » (« inside-out ») du système SHAPE, par le biais du critère de l'efficacité environnementale complète, a permis de déterminer les instruments principaux et complémentaires qui pouvaient composer celui-ci. On adopte à présent l'approche inverse, à savoir une approche de « l'extérieur vers l'intérieur » (« outside-in »), par le biais du critère de la pleine efficacité environnementale, qui va permettre de dégager les conditions exactes d'une neutralisation totale de l'impact environnemental de la société.

⁵⁷⁹ Ce qui permet, du point de vue de l'administration publique, d'optimiser les coûts techniques pour mettre en place les instruments simili-fiscaux concernés, former les agents de l'administration publique, mettre en place une doctrine fiscale, percevoir les recettes afférentes et mesurer les effets des instruments simili-fiscaux concernés sur l'environnement.

Section 2 – Un système SHAPE disposant d’une pleine efficacité environnementale

315. **Introduction.** En pratique, pour pleinement neutraliser l’impact environnemental de la société, l’ensemble des instruments du système SHAPE doit potentiellement être mis à contribution : simili-fiscalité, prix environnementaux, réglementation, mesures éducatives.

Pour simplifier et dégager l’essence du problème de la pleine efficacité environnementale, on choisit ici de réduire le système SHAPE à son instrument central principal, à savoir l’instrument simili-fiscal de compensation de la pollution ajoutée (CPA). Par simplicité, on parlera dans cette partie de « fiscalité environnementale », cependant l’ensemble des développements présentés peuvent s’étendre à la simili-fiscalité environnementale.

On va alors détailler les conséquences formelles qu’un critère de pleine efficacité environnementale implique. En écho aux dimensions incitatives et budgétaires traditionnellement reconnues à la fiscalité⁵⁸⁰, 2 types d’efficacités environnementales significatives de la fiscalité environnementale semblent devoir être considérées : d’une part, son *efficacité environnementale incitative*, qui encourage les agents à diminuer leur impact environnemental négatif en dessous d’un certain niveau ; d’autre part, son *efficacité environnementale budgétaire*, qui permet à la puissance publique de mener des actions écologiques à finalité réparatoire ou préventive.

On détaille en conséquence la manière dont ces deux d’efficacités environnementales doivent s’accorder pour atteindre une *pleine efficacité environnementale*.

316. **Plan d’étude.** Certaines considérations générales vont permettre de mieux saisir l’essence du problème environnemental posé par les agents économiques (– Sous-section 1 –). On examinera ensuite les implications théoriques pour la fiscalité environnementale du problème de pleine efficacité environnementale (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – Les considérations générales

317. **Introduction.** On présente ici la manière dont efficacité environnementale incitative et budgétaire de la fiscalité environnementale peuvent s’articuler pour répondre au problème de pleine efficacité environnementale.
318. **Problème environnemental posé par les agents économiques.**

⁵⁸⁰ *Guide des outils d’action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit., pp. 3 et suivantes.*

Premièrement, les agents économiques tendent à ne pas prendre en compte l'impact environnemental de leurs actions. En l'absence de fiscalité environnementale, si on suppose un agent économique principalement muni d'un intérêt à maximiser son utilité, celui-ci n'est alors porté à prendre en compte pour une décision donnée que les *revenus et coûts classiques*, et non d'éventuels *revenus et coûts environnementaux*, engendrés par ses interactions avec l'environnement. Un tel état de fait peut entraîner des conséquences perverses, typiquement dans un cas de corrélation décroissante entre coût classique et coût environnemental – par exemple le fait qu'il apparaisse moins cher de produire de l'électricité à partir de charbon que par le biais d'énergies renouvelables. Dans une telle situation, un agent économique pourrait alors être amené, consciemment ou inconsciemment, à déraisonnablement augmenter les coûts environnementaux de ses actions afin de diminuer ses coûts classiques.

Deuxièmement, les agents économiques conservent une propension à polluer, même en cas de prise en compte d'un tel impact environnemental par exemple par le biais d'une fiscalité environnementale appliquée à leurs comportements. En effet, un agent économique mènera alors rationnellement toute action polluante dès lors qu'il en retirera un *résultat global* positif, c'est-à-dire si, de son point de vue, l'éventuel *résultat classique* positif engendré par une action vient compenser un éventuel *résultat environnemental* négatif.

319. **Objectifs de la fiscalité environnementale.** Toute fiscalité environnementale qui souhaite réduire l'impact environnemental négatif généré par les agents économiques qui lui sont assujettis doit donc poursuivre un double objectif.

D'une part, une efficacité environnementale incitative, en encourageant les agents économiques à diminuer leur impact environnemental négatif à un certain niveau. Un tel seuil serait déterminé par les pouvoirs publics, en considération de certains objectifs environnementaux préalablement fixés tels que ceux mis en place par les accords de Paris⁵⁸¹. Pour cela, la fiscalité environnementale doit obliger les agents économiques à prendre en compte l'impact environnemental de leurs actions, en financiarisant artificiellement un large ensemble de revenus et coûts environnementaux, afin de rapprocher le *coût classique* d'une interaction de son *coût social*⁵⁸².

⁵⁸¹ Pour autant, il n'est pas nécessaire que le niveau de pollution à atteindre par la seule efficacité environnementale incitative de la fiscalité écologique (noté Q) corresponde exactement au niveau cible de pollution des pouvoirs publics (noté Q_{cible}). On peut en effet avoir $Q > Q_{cible}$, car Q aura vocation à être ensuite éventuellement diminué par des mesures curatives. Pour plus de détails, v. § 314.

⁵⁸² F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 79.

D'autre part, une efficacité environnementale budgétaire, en permettant à la puissance publique, par l'utilisation des recettes fiscales environnementales, de mener deux types d'actions :

- Premièrement, des actions réparatoires peuvent prendre place en aval des activités polluantes. Il s'agit de réparer l'impact environnemental négatif « résiduel » tout de même généré par les agents économiques en remédiant à un tel impact et / ou en indemnisant les agents économiques négativement touchés par celui-ci, tout en prenant en compte le fait que l'environnement dispose déjà d'une certaine capacité de résilience écologique⁵⁸³ selon le type d'écosystème concerné.
- Deuxièmement, des actions préventives peuvent prendre place en amont des activités polluantes. Il s'agit alors de financer la transition écologique. En d'autres termes, l'objectif est d'amorcer un cercle vertueux où l'efficacité environnementale budgétaire vient renforcer l'efficacité environnementale incitative de la fiscalité environnementale : en effet, proposer des alternatives plus écologiques dans divers secteurs permet de faciliter le déplacement des agents économiques vers des comportements moins polluants.

320. **Transition.** La fiscalité environnementale doit donc concilier efficacité environnementale incitative et budgétaire pour neutraliser au mieux l'impact écologique négatif produit par les agents économiques. On définit à présent les contours théoriques d'une telle conciliation.

Sous-section 2 – Les contours théoriques du critère de pleine efficacité environnementale

321. **Introduction.** Afin de mettre en place une fiscalité environnementale dotée de *pleine efficacité environnementale*, c'est-à-dire apte à complètement réparer la pollution générée par les agents économiques, on présente ici de manière formelle la manière dont efficacité environnementale *incitative* et *budgétaire* devraient s'articuler. On verra ainsi que le problème écologique posé par les agents économiques, si on souhaite le traiter par le biais d'un système fiscal environnemental, peut être réexprimé en un problème de *pleine efficacité environnementale incitative* et de *pleine efficacité environnementale budgétaire*.

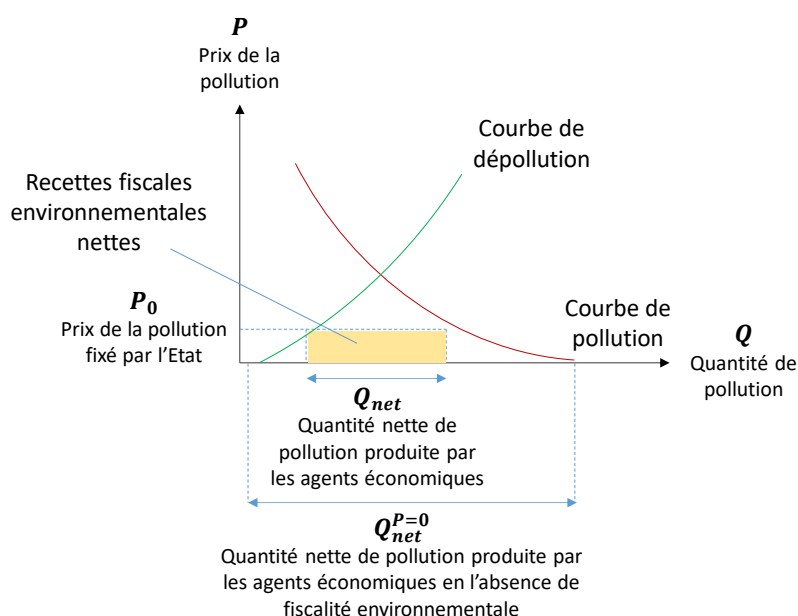
⁵⁸³ Aptitude d'un écosystème à retourner à son état de référence après une perturbation : C.S. HOLLING, « Resilience and Stability of Ecological Systems », *Annual Review of Ecology and Systematics*, janvier 2013.

322. **Définitions des grandeurs utilisées.** Si l'on suppose schématiquement que la pollution constitue une grandeur homogène⁵⁸⁴, un État mettant en place une fiscalité environnementale doit effectuer deux arbitrages principaux :

- **Fixation du prix de la pollution.** Premièrement, il doit fixer un prix P_0 de la pollution, qui diminuera la quantité de pollution nette produite par les agents économiques à un certain niveau Q_{net} (**Figure 48**), en fonction de courbes de pollution et de dépollution définies ci-après⁵⁸⁵ :

Figure 48

Courbes de pollution et dépollution engendrées par les agents économiques



Source : C. DAO

- **Courbe de pollution** : Quantité de pollution ajoutée par les agents économiques pollueurs en fonction de son prix fixé par l'État, typiquement dans le cadre d'une taxe environnementale.

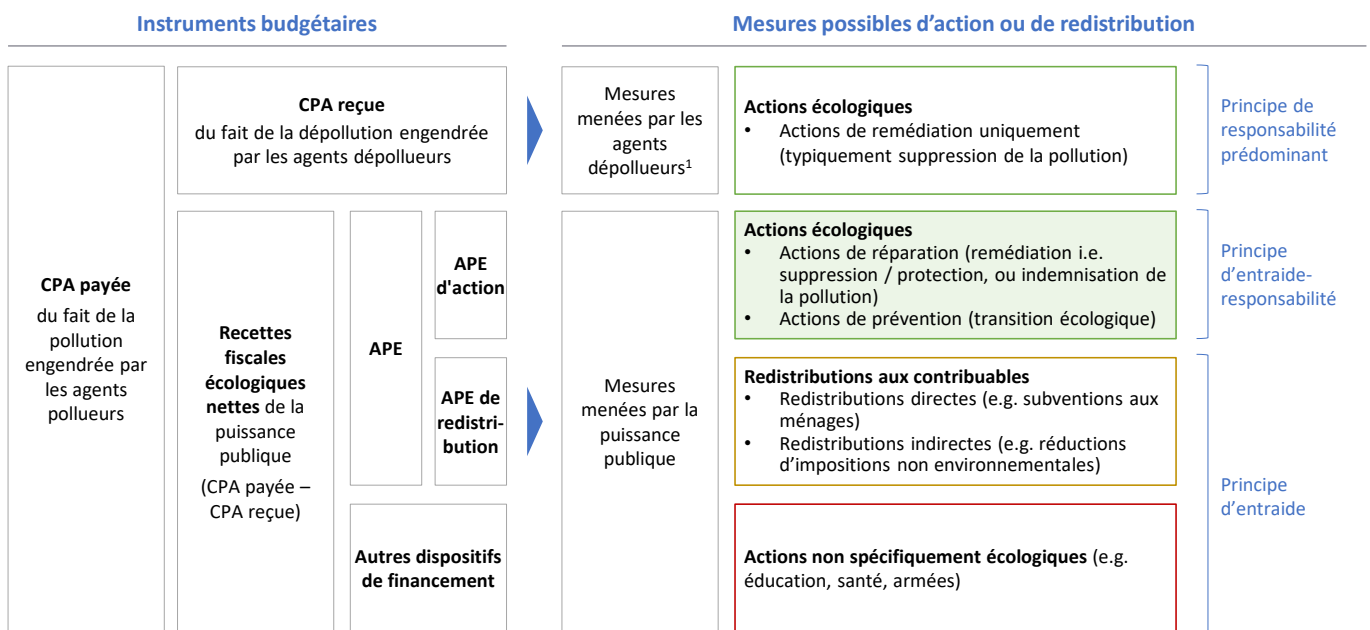
⁵⁸⁴ Cette hypothèse est bien sûr très simplificatrice : en toute rigueur les formules qui suivent doivent être ajustées pour prendre en compte les spécificités de chaque polluant.

⁵⁸⁵ De manière schématique, plus la transition écologique du pays concerné est avancée, plus la fonction f est décroissante (forte élasticité-prix de la pollution) : en effet, les agents économiques, lorsque le prix de la pollution augmente, peuvent aisément polluer moins en se déplaçant vers des substituts plus écologiques.

- **Courbe de dépollution** : Quantité de pollution soustraite par les agents économiques dépollueurs en fonction de son prix fixé par l'État⁵⁸⁶, typiquement dans le cadre d'une subvention environnementale.
- **Utilisation des recettes fiscales environnementales nettes**. Deuxièmement, l'État doit décider de l'affectation des recettes fiscales écologiques nettes $CPA_{payée} - CPA_{reçue} = P_0 \times Q_{net}$. En effet, celles-ci peuvent venir financer des actions écologiques, des actions non spécifiquement écologiques ou des redistributions aux contribuables. Étant donné que l'on recherche ici une efficacité environnementale budgétaire de la CPA, on se focalise ici sur le financement d'actions écologiques par l'État (**Figure 49**, case signalée en vert).

Figure 49

Modes d'utilisation possibles des recettes fiscales environnementales



1. Plus précisément les agents économiques assujettis à la CPA autres que l'État. Il y a application indirecte du principe « pollueur-payeur », car les agents pollueurs qui se sont acquittés de la CPA ont indirectement financé les mesures menées par les agents dépollueurs.
Source : C. DAO

- **Actions de réparation, concernant la pollution présente**. En particulier, l'État peut choisir de consacrer ces recettes fiscales environnementales à des actions réparatoires visant à agir sur la *pollution présente*. De telles

⁵⁸⁶ Pour la simplicité du modèle, on suppose qu'il s'agit du même prix que celui payé par les pollueurs – ce qui serait effectivement le cas si l'État souhaite symétriquement appliquer les principes « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur ».

actions visent à réparer⁵⁸⁷ les effets de cette pollution, c'est-à-dire soit remédier aux effets de cette pollution (*coût environnemental de remédiation*), soit à défaut indemniser les agents économiques impactés par cette pollution (*coût environnemental intrinsèque*) – en prenant en compte le fait que l'environnement dispose également d'une certaine capacité de résilience écologique.

- **Notations relatives aux quantités de pollution.** On a :

$$Q_{\text{à traiter}} = Q_{\text{remédié}} + Q_{\text{indemnisé}} + Q_{\text{non traité}}$$

- $Q_{\text{à traiter}}$: Quantité de pollution nette produite par les agents économiques, après prise en compte de la résilience écologique de l'environnement.

$$Q_{\text{à traiter}} = Q_{\text{net}} - Q_{\text{absorbé}}$$

- Q_{net} : Quantité de pollution nette produite par les agents économiques.
- $Q_{\text{absorbé}}$: Part de la quantité de pollution Q_{net} que l'environnement arrive à supprimer / absorber « seul » sur l'horizon temporel considéré du fait de sa capacité de résilience écologique.
- $Q_{\text{remédié}}$: Part de la quantité de pollution $Q_{\text{à traiter}}$ remédiée par l'État, dans le cadre de mesures réparatoires financées par les recettes fiscales environnementales.
- $Q_{\text{indemnisé}}$: Part de la quantité de pollution $Q_{\text{à traiter}}$ ni absorbée par l'environnement, ni remédiée par l'État, mais ayant cependant fait l'objet d'indemnisations par l'État auprès des agents économiques impactés par cette pollution, dans le cadre de mesures réparatoires financées par les recettes fiscales environnementales.
- $Q_{\text{non traité}}$: Part de la quantité de pollution $Q_{\text{à traiter}}$ ni absorbée par l'environnement, ni remédiée ou indemnisée par l'État dans le cadre de mesures réparatoires financées par les recettes fiscales environnementales.

- **Notations relatives aux coûts de mesures environnementales.** On a :

$$\begin{aligned} C_{\text{réparation}}(Q_{\text{remédié}} + Q_{\text{indemnisé}}) &= C_{\text{réparation}}(Q_{\text{à traiter}} - Q_{\text{non traité}}) \\ &= C_{\text{remédiation}}(Q_{\text{remédié}}) + C_{\text{indemnisation}}(Q_{\text{indemnisé}}) \end{aligned}$$

⁵⁸⁷ V. § Partie III – Titre II – Chapitre 3 – Section 2 – Sous-section 1 – pour une définition précise du coût de réparation des effets de la pollution.

- $C_{réparation}(Q_{remédié} + Q_{indemnisé})$: Coût environnemental de réparation minimal concernant la quantité de pollution $Q_{supprimé} + Q_{indemnisé} = Q_{net} - Q_{absorbé} - Q_{non\ traité}$.
 - $C_{remédiation}(Q_{remédié})$: Coût environnemental de remédiation minimal concernant la quantité de pollution $Q_{supprimé}$.
 - $C_{indemnisation}(Q_{indemnisé})$: Coût environnemental intrinsèque / d'indemnisation minimal concernant la quantité de pollution $Q_{indemnisé}$ auprès des agents économiques impactés par cette pollution.
- **Actions de prévention, concernant la pollution future.** L'État peut également choisir de consacrer ces recettes fiscales environnementales à des actions préventives visant à agir sur la *pollution future*. De telles actions visent à accélérer la transition écologique, afin de diminuer la quantité de pollution que les agents économiques émettront à l'avenir, toutes choses étant égales par ailleurs. D'un point de vue formel, il s'agit d'accentuer le caractère décroissant de la courbe de pollution des agents économiques – en effet, ceux-ci peuvent alors plus aisément se déplacer sur des comportements moins polluants en cas d'augmentation du prix de la pollution (forte élasticité prix-pollution).
- **Notations relatives aux quantités de pollution :**
 - $Q_{évité}$: Quantité de pollution future évitée grâce à des mesures préventives financées par les recettes fiscales environnementales.
 - **Notations relatives aux coûts de mesures environnementales :**
 - $C_{préventif}(Q_{évité})$: Coût environnemental de prévention minimal concernant la quantité de pollution $Q_{évité}$.

323. **Double critère à respecter pour une fiscalité environnementale pleinement efficiente.** Si la puissance publique souhaite doter sa fiscalité écologique d'une *pleine efficience environnementale*, c'est-à-dire pleinement neutraliser l'impact généré par les agents économiques, elle doit calibrer son système fiscal environnemental en respectant simultanément deux critères⁵⁸⁸ :

⁵⁸⁸ Ces deux critères sont à apprécier sur un horizon temporel bien choisi, typiquement une année fiscale : une telle durée est notamment pertinente pour juger des quantités de pollution produits et des recettes fiscales environnementales générées. Cependant cet horizon temporel est moins adapté à d'autres grandeurs : en particulier, la plupart des mesures environnementales réparatoires et préventives (dépollution, réhabilitation d'espaces naturels, transition écologique) prennent place sur le temps long. Si l'horizon temporel est l'année fiscale, les coûts et effets de telles mesures devront donc faire l'objet d'une « répartition » conventionnelle entre différentes années fiscales pour que les formules introduites ci-après demeurent pertinentes.

- **Critère de pleine efficacité environnementale incitative** : Ce critère requiert que le niveau apparent de pollution émis dans l'environnement respecte un niveau cible de pollution choisi par l'État :

$$Q_{\text{apparent}} \leq Q_{\text{cible}}$$

- Q_{apparent} : Quantité de pollution résiduelle émise dans l'environnement après prise en compte de la part de pollution absorbée par l'environnement, ainsi que de la part de pollution éventuellement remédiée par l'État dans le cadre de mesures réparatoires financées par les recettes fiscales environnementales.

$$Q_{\text{apparent}} = Q_{\text{net}} - Q_{\text{absorbé}} - Q_{\text{remédié}}$$

- Q_{cible} : Quantité de pollution cible que la puissance publique souhaite atteindre afin de respecter certains objectifs environnementaux⁵⁸⁹.
- **Critère de pleine efficacité environnementale budgétaire** : Ce critère requiert que les recettes fiscales environnementales générées puisse pleinement compenser les *coûts environnementaux externes* générés par la pollution tout de même engendrée par les agents économiques, après prise en compte de la résilience écologique de l'environnement. 2 cas se dégagent :
 - **Lecture stricte du principe « pollueur-payeur » – Principe de causalité directe entre pollution et paiement** : Cette version du critère de *pleine efficacité environnementale budgétaire* résulte d'une lecture stricte du principe « pollueur-payeur », selon laquelle les recettes fiscales environnementales doivent en priorité servir à compenser les *coûts environnementaux externes directs*, en particulier les *coûts environnementaux de réparation* (coût environnemental intrinsèque et de remédiation) engendrés par la pollution^{590 591}.
 - **Version 1** : La quantité de pollution $Q_{\text{à traiter}}$ doit être intégralement remédiée. Une telle version est toutefois peu réaliste, en raison du coût très élevé voire de l'impossibilité technique

⁵⁸⁹ Par exemple les objectifs de limitation d'émissions de gaz à effet de serre pris par différents pays dans le cadre des accords de Paris.

⁵⁹⁰ Cette lecture stricte peut par exemple découler de la lecture de l'article 4 de la Charte de l'environnement, selon lequel « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement dans les conditions définies par la loi. » - il y a ici bien application indirecte du principe « pollueur-payeur », car les pollueurs, qui se sont acquittés de taxes environnementales, ont bien indirectement financé les actions réparatoires menées en réaction à la pollution qu'ils avaient émise.

⁵⁹¹ Dans cette lecture stricte du principe « pollueur-payeur », les pollueurs n'ont en toute rigueur pas vocation à financer des mesures préventives (mesures *a priori*), seulement des mesures réparatoires (mesures *a posteriori*). Le financement d'actions de prévention, c'est-à-dire de transition écologique, se place donc en dehors du principe « pollueur-payeur ». En conséquence, s'il peut être intéressant que les recettes fiscales environnementales soient en partie consacrées la transition écologique, elles n'ont pas vocation à la financer intégralement. V. notamment : M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*

d'entièrement supprimer ou se protéger de la pollution émise par les activités humaines.

$$Q_{\text{indemnisé}} = 0 \text{ et } Q_{\text{non traité}} = 0 \text{ i.e. } Q_{\text{à traiter}} = Q_{\text{supprimé}}$$

$$P_0 \times Q_{\text{net}} \geq C_{\text{remédiation}}(Q_{\text{remédié}})$$

- **Version 2** : La quantité de pollution $Q_{\text{à traiter}}$ peut soit être remédiée, soit à défaut être indemnisée. Cette version est plus vraisemblable, car autorisant l'indemnisation des agents économiques impactés, lorsque la remédiation de la pollution devient en tant que telle trop coûteuse.

$$Q_{\text{non traité}} = 0 \text{ i.e. } Q_{\text{à traiter}} = Q_{\text{remédié}} + Q_{\text{indemnisé}}$$

$$P_0 \times Q_{\text{net}} \geq C_{\text{réparatoire}}(Q_{\text{remédié}} + Q_{\text{indemnisé}})$$

- **Lecture large du principe « pollueur-payeur » - Principe de causalité directe ou indirecte entre pollution et paiement.** Cette version du critère de *pleine efficacité environnementale budgétaire* résulte d'une lecture large du principe « pollueur-payeur », selon laquelle les recettes fiscales environnementales peuvent servir à compenser les *coûts environnementaux externes directs*, en particulier les *coûts environnementaux de réparation* (coût environnemental intrinsèque et de remédiation), mais aussi les *coûts environnementaux externes indirects*, en particulier les *coûts environnementaux de prévention* engendrés par la pollution⁵⁹² ⁵⁹³. La quantité de pollution $Q_{\text{à traiter}}$ pourra donc être réparée présentement (par remédiation ou indemnisation), mais aussi compensée par une réduction de pollution future (par prévention).

$$Q_{\text{non traité}} = Q_{\text{évité}} \text{ i.e. } Q_{\text{à traiter}} = Q_{\text{remédié}} + Q_{\text{indemnisé}} + Q_{\text{évité}}$$

$$P_0 \times Q_{\text{net}} \geq C_{\text{réparatoire}}(Q_{\text{remédié}} + Q_{\text{indemnisé}}) + C_{\text{préventif}}(Q_{\text{évité}})$$

⁵⁹² Cette lecture large est souvent implicitement sous-entendue dans le cas français, par exemple avec le CAS « Transition énergétique », qui affecte explicitement des ressources fiscales environnementales à la transition écologique.

⁵⁹³ Dans cette lecture large du principe « pollueur-payeur », l'État (et donc indirectement les pollueurs s'étant acquittés d'une taxe environnementale) peut subventionner des mesures réparatoires (réparation de pollutions *présentes*) ou préventives (réduction de pollutions *futures*). Si une telle lecture peut sembler tentante, elle peut parfois entraîner des incohérences. Par exemple, pour une mesure préventive donnée :

- Si le système fiscal environnemental de l'État est bien posé, l'État récompensera déjà *dans le futur* la réduction de pollution engendrée au travers de la diminution de taxe environnementale qui en résultera. Subventionner une action préventive *dans le moment présent* reviendrait donc pour l'État à payer deux fois celle-ci.
- Si le système fiscal environnemental de l'État est incomplet au sens qu'il ne récompensera pas ou mal *dans le futur* la réduction de pollution engendrée par la mesure préventive, cela peut alors avoir du sens de la subventionner *dans le moment présent*. Ce cas de figure peut par exemple justifier dans la situation française actuelle l'existence du CAS « Transition énergétique ».

- **Perspectives.** Pour la suite :
 - Lors de discussions générales, on considèrera le critère de pleine efficacité environnementale budgétaire à la lumière d'une lecture large du principe « pollueur-payeur ».
 - Lors de la construction du *système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE) que l'on introduira plus tard, on considèrera ce critère à la lumière d'une lecture stricte du principe « pollueur-payeur »⁵⁹⁴, dans sa « version 2 » plus réaliste.
- **Synthèse.** Le respect de ces deux critères, d'une part de *pleine efficacité environnementale incitative* (réduction de la pollution émise par les agents économiques un niveau $Q_{net} - Q_{absorbé} = Q_{à\ traiter}$ après prise en compte de la résilience écologique de l'environnement) et d'autre part de *pleine efficacité environnementale budgétaire* (totale compensation de $Q_{net} - Q_{absorbé} = Q_{à\ traiter}$) permet bien de complètement neutraliser l'impact environnemental négatif des agents économiques et donc d'aboutir à une pleine efficacité environnementale.

324. Transition. On examine à présent les modalités générales de fonctionnement du système SHAPE, en détaillant notamment les interactions entre la *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), la *comptabilité classique et environnementale* (CCE) et les *prix classiques et environnementaux* (PCE).

⁵⁹⁴ En effet, le système fiscal environnemental du système SHAPE, basé sur une compensation de la pollution ajoutée (CPA), tendra à récompenser toute mesure préventive au travers de la diminution de CPA qui résultera de la réduction de pollution engendrée. Il y aurait donc incohérence si on retenait une lecture large du principe « pollueur-payeur » (v. note 593).

Section 3 – Une présentation générale du fonctionnement du système SHAPE

325. **Présentation du système SHAPE.** Le système SHAPE serait basé sur un dispositif unique de *compensation de la pollution ajoutée* payée par la plupart des agents économiques⁵⁹⁵ à hauteur de leur impact environnemental, qui se répercuterait en un *prix environnemental* sur les biens et services échangés entre agents économiques.

L'idée à terme est que chaque bien ou service vendu sur le marché (i) dispose d'un *prix classique*, reflétant les coûts classiques supportés par l'agent économique mettant à disposition ce bien ou service, au titre de la production de ce bien ou service et (ii) dispose d'un *prix environnemental*, reflétant les coûts environnementaux supportés par l'ensemble des autres agents économiques au titre de la production de ce bien ou service⁵⁹⁶.

Par exemple, un ordinateur vendu à un consommateur final pourrait alors disposer d'un prix classique de 800 euros et d'un prix environnemental de 150 euros, cette dernière somme reflétant l'impact environnemental négatif dudit ordinateur sur l'environnement. En s'inspirant du dispositif d'éco-participation et dans une optique de sensibilisation, ces deux prix seraient explicitement affichés à l'acheteur (*caractère responsable* du système SHAPE).

326. **Hypothèses et conventions.** Les développements qui suivent ont vocation à s'étendre à l'ensemble des *agents économiques*, notamment ceux assujettis à la CPA. Par commodité cependant, on se focalisera parfois sur les *entreprises*, en tant qu'elles ont vocation à constituer le principal objet d'application de la fiscalité environnementale.

327. **Vue générale du système SHAPE envisagé.** À titre de synthèse introductive, on fournit ici une vision globale du système SHAPE, pour mieux en détailler les modalités ensuite.

Contexte. On suit ici le parcours de fabrication d'une table.

- Une entreprise 1 fabrique trois types de pièces détachées : des planches, des tuyaux et des cordes.
- Une entreprise 2 achète *uniquement* des planches à l'entreprise 1. On suppose que ces seules planches permettent à l'entreprise 2 de fabriquer trois types de meubles : des tables, des armoires et des chaises.
- Le consommateur final souhaite acheter une table à l'entreprise 2. À ce titre, il est nécessaire de déterminer le prix environnemental de cette

⁵⁹⁵ On détaillera ensuite le champ d'application exact de la CPA

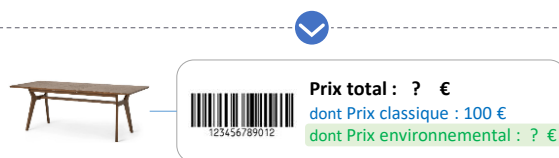
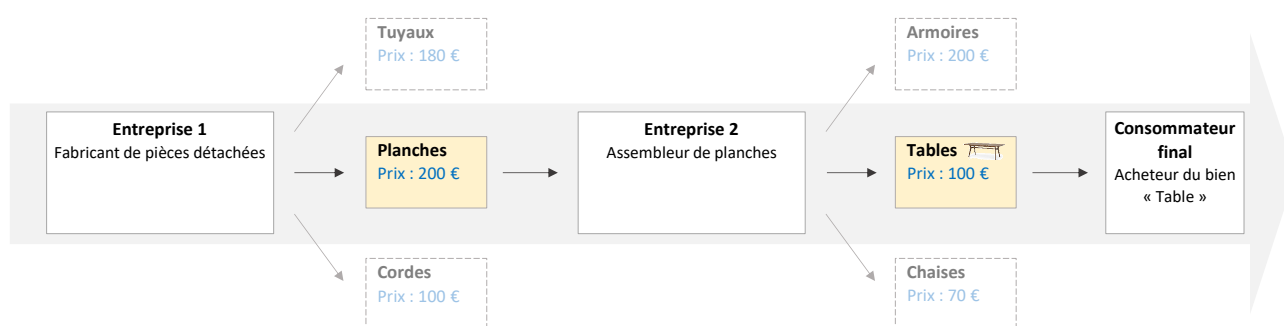
⁵⁹⁶ On détaillera ensuite le fait que ce prix environnemental, lorsque le bien ou service est vendu à un consommateur final, devra faire l'objet d'un ajustement tenant compte du coût environnemental d'utilisation et de fin de vie du produit.

table, à côté de son prix classique, de manière à ce qu'un tel prix environnemental soit représentatif de l'impact écologique de ladite table.

Étape 0 – Prix classiques. Comme actuellement, les agents économiques (ici les entreprises 1 et 2) facturent des prix classiques le long de la chaîne de valeur, depuis le producteur initial jusqu'au consommateur final (Figure 50⁵⁹⁷).

Figure 50

0 Des prix classiques sont facturés par les agents économiques le long de la chaîne de valeur, jusqu'au consommateur final



- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

Source : C. DAO

Étape 1 – Compensation de la pollution ajoutée. Chaque agent économique assujetti⁵⁹⁸ (ici les entreprises 1 et 2) doit payer à l'État une compensation de la pollution ajoutée (CPA) à hauteur de la pollution qu'il émet directement (Figure 51)⁵⁹⁹.

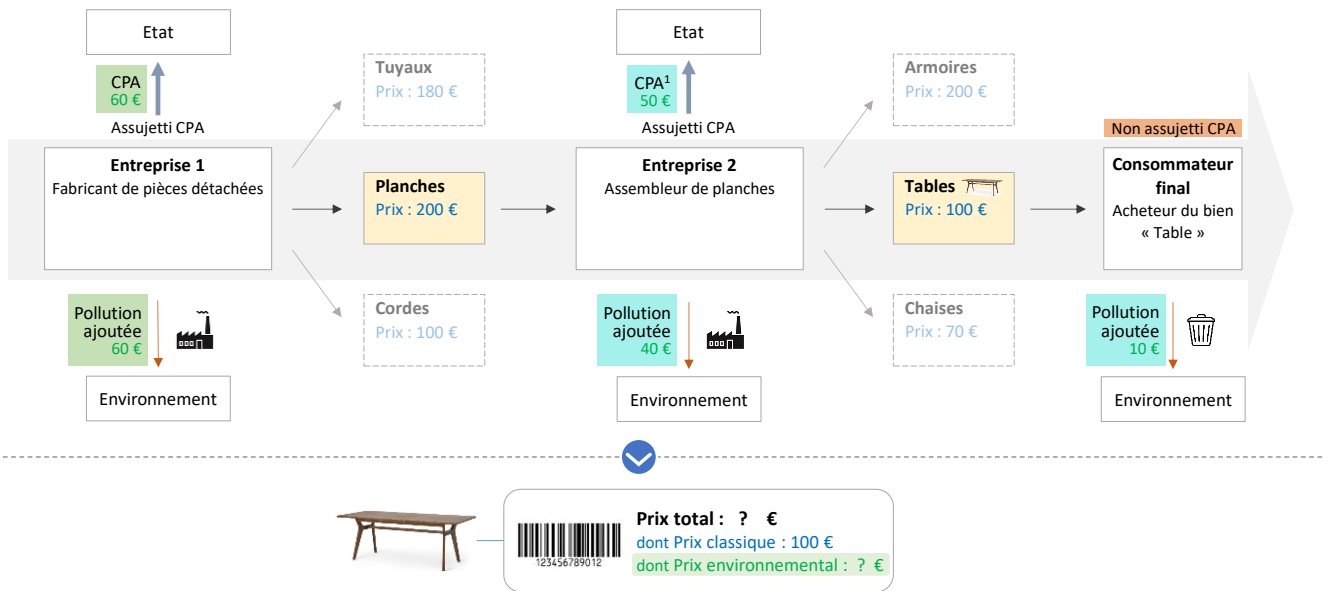
⁵⁹⁷ Les cases jaunes désignent les biens et services (planches puis table) que l'on suit lors de leur parcours sur la chaîne de valeur.

⁵⁹⁸ On détaillera ensuite le champ d'application exact de la CPA, sachant que celui-ci inclura typiquement les agents économiques soumis à comptabilité

⁵⁹⁹ Dans l'exemple ci-dessous, on remarque que l'entreprise 2 doit payer une CPA de 50 à l'État, bien qu'elle n'ait pollué elle-même qu'à hauteur de 40. En effet, la CPA viendrait frapper une entreprise non seulement à hauteur de la pollution qu'elle a émise elle-même, mais également à hauteur de la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie des biens et services qu'elle a vendus à des agents économiques non assujettis à la CPA, afin de taxer une pollution qui serait autrement exonérée et sachant qu'une telle CPA a de toute façon vocation à être répercutée sur l'acheteur. En l'occurrence, si on suppose

Figure 51

1 Une compensation de la pollution ajoutée (CPA) serait acquittée par chaque entreprise de la chaîne, pour la pollution que celle-ci « ajoute » au bien ou service



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA
 Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

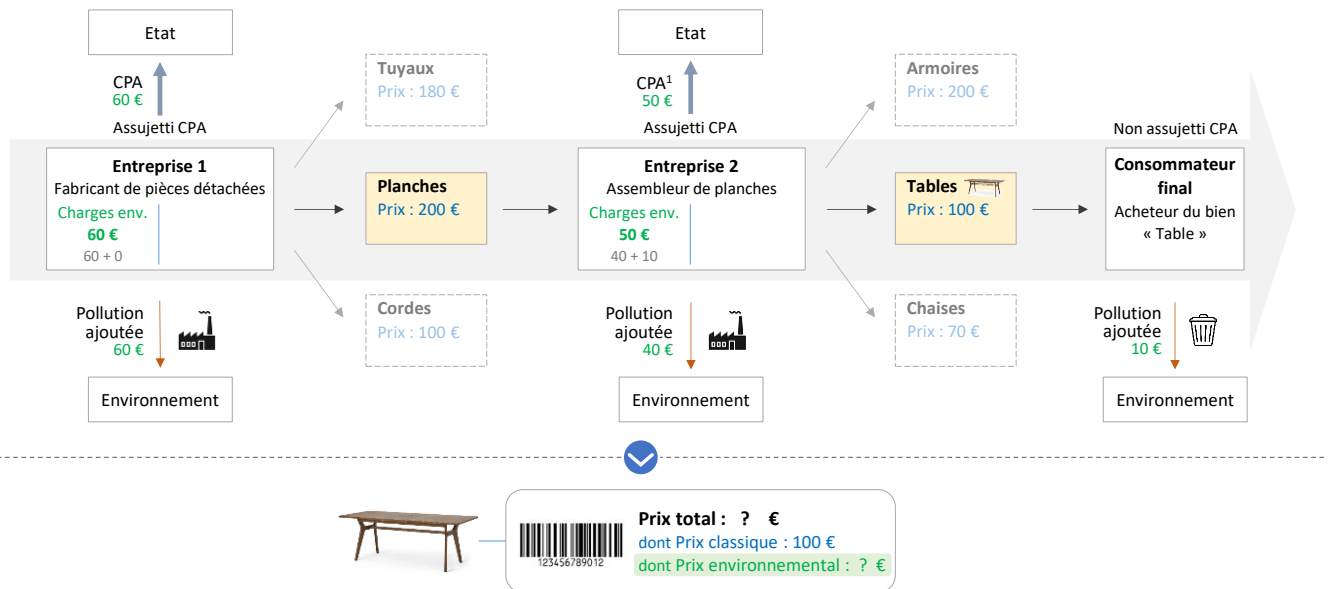
Étape 2 - Comptabilité classique et environnementale. Chaque agent économique soumis à obligations comptables (ici les entreprises 1 et 2) doit tenir une comptabilité classique et environnementale lui permettant de comptabiliser ses charges et produits environnementaux. Cette CPA est à comptabiliser en charges environnementales⁶⁰⁰ dans le compte de résultat de l'agent économique concerné (Figure 52).

que la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie de la table peut être valorisée à 10, l'entreprise 2 sera redevable à l'État de 40 + 10 soit 50.

⁶⁰⁰ On détaillera ensuite le système de comptabilité classique et environnementale que l'on se propose d'introduire pour accompagner le mécanisme CPA - prix environnemental

Figure 52

2 Une comptabilité classique et environnementale (CCE) permettrait aux entreprises de comptabiliser leurs charges et produits environnementaux



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA
Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

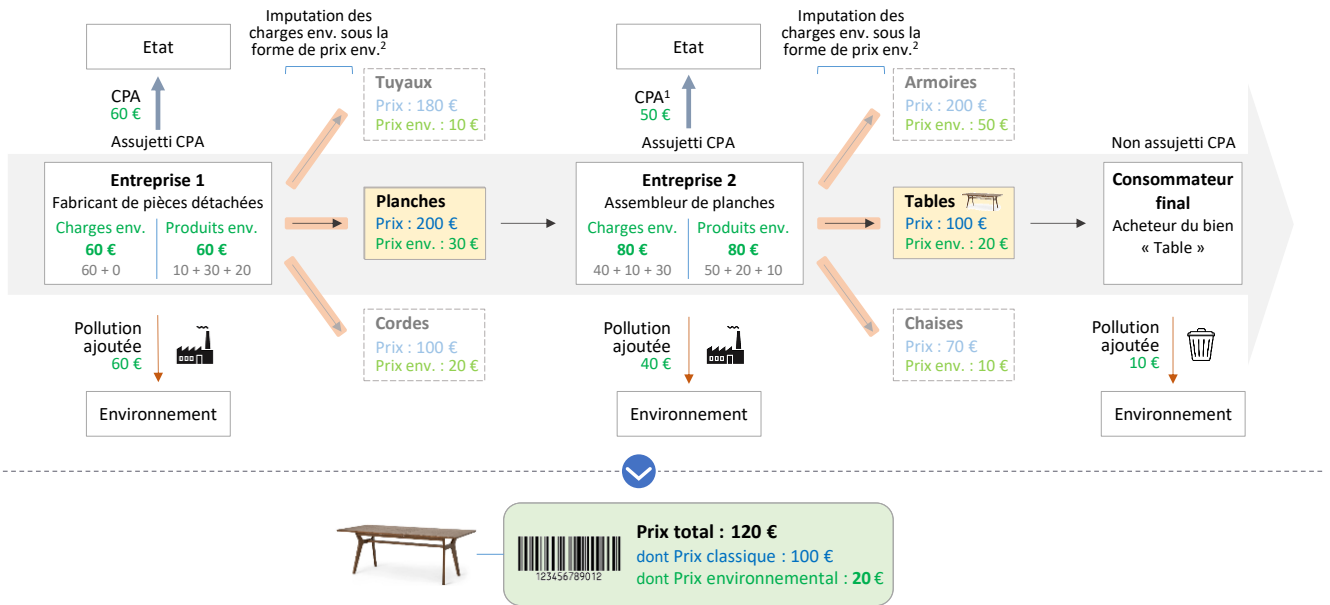
Étape 3 – Prix environnementaux. Cette CPA se répercute ensuite sur les biens et services échangés entre agents économiques sous la forme de prix environnementaux. En effet, chaque agent économique assujetti (ici les entreprises 1 et 2) est fortement incité à couvrir ses *charges environnementales* par des *produits environnementaux* (sous peine de désavantages fiscaux spécifiques par ailleurs développées⁶⁰¹). Pour générer de tel produits environnementaux, ceux-ci facturent à leurs clients des prix environnementaux, à côté des prix classiques, sur les biens et services qu'ils mettent sur le marché (**Figure 53**)⁶⁰². Ces prix environnementaux sont à comptabiliser en produits environnementaux dans le compte de résultat des vendeurs et en charges environnementales dans le compte de résultat des acheteurs.

⁶⁰¹ On détaillera ensuite les désavantages fiscaux auxquels l'agent économique s'expose dans le cas contraire

⁶⁰² Dans l'exemple ci-dessous, on présente un cas idéal où tous les agents économiques ont parfaitement pu couvrir leurs charges environnementales par des produits environnementaux, par le biais des prix environnementaux facturés à leurs clients respectifs. En supposant que chaque entreprise a correctement réparti ses charges environnementales sur les différents produits qu'elle vend⁶⁰², le prix environnemental de la table vendu au consommateur final s'est donc « naturellement » fixé à une juste valeur de 20, par répercussions successives des CPAs payées par les entreprises 1 et 2.

Figure 53

3 Le prix environnemental reflèterait l'impact écologique de chaque bien ou service, et proviendrait de la répercussion de la CPA le long de la chaîne de valeur



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA ;
 2. L'entreprise est réputée attribuer un « juste » prix environnemental aux biens et services qu'elle vend, c'est-à-dire allouer à chaque bien ou service une quote-part de charge environnementale correspondant à son impact écologique réel, grâce à des incitations fiscales et concurrentielles non détaillées ici

Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

328. **Caractéristiques du système SHAPE envisagé.** Un tel système harmonisé de préservation de l'environnement possède bien les caractéristiques recherchées :

Caractère pleinement efficient. L'État a bien reçu des agents économiques une compensation financière correspondant à une valorisation de l'ensemble de la pollution émise, grâce à la CPA. Ce prix de la pollution, s'il est correctement ajusté, peut permettre de neutraliser l'impact environnemental négatif des agents économiques, en engendrant des effets à la fois incitatifs et budgétaires.

Caractère juste. Chaque agent économique assujetti a bien acquitté, en application du principe « pollueur-payeur », une contribution financière proportionnelle à sa pollution propre grâce à la CPA, cette dernière dépendant uniquement du type et de la quantité de pollution émise.

Caractère responsable. Chaque agent économique prend bien connaissance du coût environnemental de l'ensemble des actions qu'il entreprend. Pour ses interactions directes avec l'environnement, le mécanisme de compensation de la pollution ajoutée l'informe du coût environnemental de ses actions. Pour ses interactions indirectes avec l'environnement (i.e. par l'intermédiaire d'autres

agents économiques), le mécanisme de prix environnemental l'informe du coût environnemental de ses actions.

Caractère simple. Le système SHAPE s'appuie sur un dispositif fiscal unique de compensation de la pollution ajoutée, celle-ci se répercutant en un prix environnemental sur les biens et services échangés sur le marché.

329. **Conclusion | Préliminaires - Les caractéristiques recherchées pour le système SHAPE.** Les considérations préliminaires présentées ont permis de tracer les grands contours d'un *système harmonisé de préservation de l'environnement* centré autour d'une *simili-fiscalité environnementale* (Figure 54).

Le critère de l'*efficacité environnementale complète* a mis en lumière l'intérêt pour le système SHAPE de se baser sur quatre instruments principaux : un mécanisme simili-fiscal de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), un mécanisme économique de *prix classique et environnemental* (PCE), un mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* (CCE) et un mécanisme budgétaire d'*aide publique environnementale* (APE). Cet ensemble de mécanismes sera désigné par l'acronyme « PACE », en référence aux quatre lettres permettant de former l'ensemble des acronymes précédents. Le système SHAPE peut également s'appuyer sur d'autres instruments complémentaires, soit pour augmenter son efficacité environnementale⁶⁰³, soit pour diminuer son coût total⁶⁰⁴.

Le critère de la *pleine efficacité environnementale* a permis de dégager que l'essence du problème, si on restreint le système SHAPE à son seul mécanisme central simili-fiscal de CPA, consiste en une conciliation appropriée entre *efficacité environnementale incitative* et *efficacité environnementale budgétaire*. En pratique, les autres instruments du système SHAPE (par exemple prix environnementaux, réglementation environnementale) interviendront également en plus de la CPA pour permettre d'atteindre cet objectif.

330. **Transition.** Dans les parties qui suivent, on développe les instruments principaux nécessaires pour mettre en place un système SHAPE, en les mettant en regard des mécanismes actuels existants et en détaillant leur mode de fonctionnement. Pour rappel, on se focalisera parfois sur les *entreprises*, même si le raisonnement peut s'étendre à l'ensemble des agents économiques. On suit un raisonnement en quatre étapes.

⁶⁰³ Par exemple : normes juridiques contraignantes / réglementation environnementale, possibilité d'obtenir des réparations complémentaires au civil, IPP environnementaux à effet capacitaire non financier tels que la mise à disposition d'infrastructures de recherche, l'organisation de formations aux enjeux climatiques, labels environnementaux, mesures d'éducation et de sensibilisation de la population.

⁶⁰⁴ Par exemple : mesures de simplification des IPP environnementaux actuels, mesures de transition vers le système SHAPE.

Premièrement, on introduit un instrument de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) à payer (*respectivement* à recevoir) lorsque l'entreprise assujettie engendre une *pollution ajoutée* positive⁶⁰⁵ (*respectivement* négative). En fonction des situations, cet instrument pourra présenter les caractéristiques d'un bonus-malus fiscal (« CPA fiscale »), ou bien d'un instrument de marché de quotas (« CPA de marché ») (- Titre I -).

Deuxièmement, on établit un système de *comptabilité classique et environnementale* (CCE) afin de permettre aux entreprises de suivre leurs flux financiers environnementaux, en plus de leurs flux financiers classiques. On verra que ce système comptable présente un intérêt pour la puissance publique d'un point de vue fiscal, pour les parties prenantes d'un point de vue de « reporting » de l'entreprise, et pour l'entreprise elle-même, d'un point de vue psychologique (- Titre II - Chapitre 1 -).

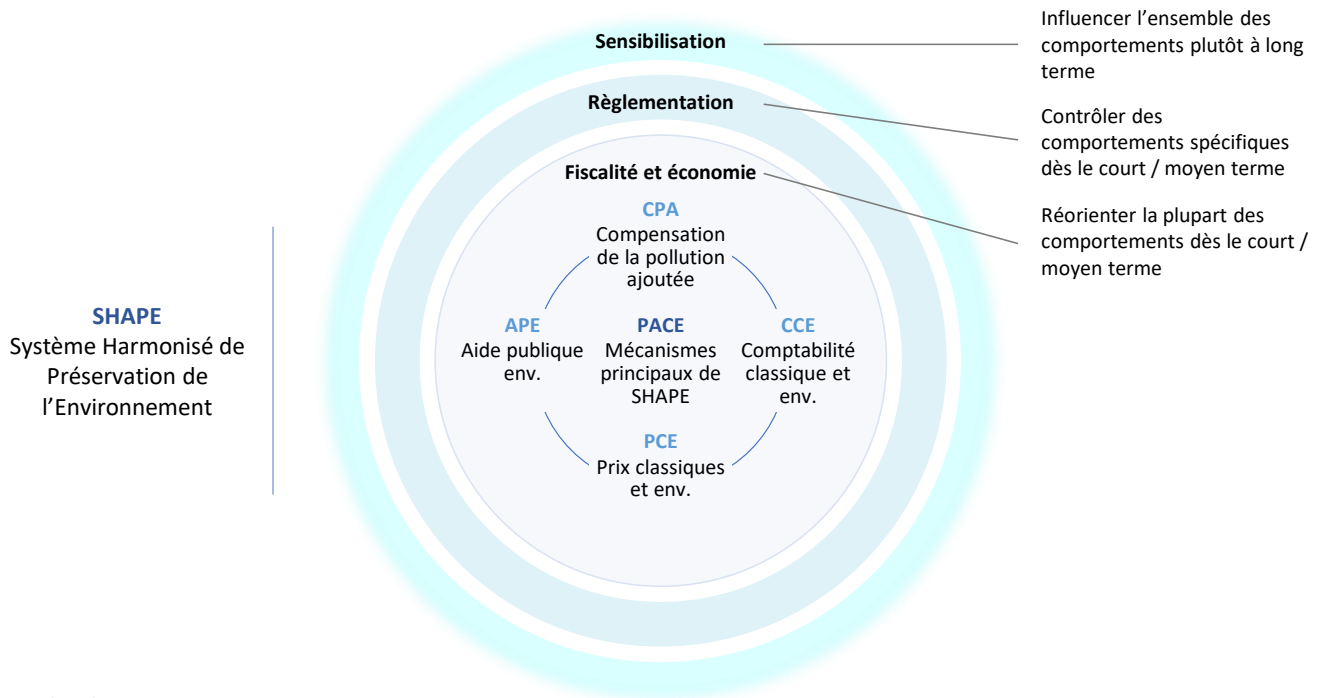
Troisièmement, on définit la notion de *prix classique et environnemental* (PCE) des biens et services échangés sur le marché. Celui-ci pourra être fixé par les entreprises soit de manière forfaitaire, soit de manière libre en modifiant dans ce cas les règles d'IS pour inciter les entreprises à répercuter de manière « juste » les charges environnementales qu'elles ont elles-mêmes supportées (ces dernières se constituant de la CPA acquittée à l'État et des prix environnementaux payés aux fournisseurs) (- Titre II - Chapitre 2 -).

Quatrièmement, on élabore un dispositif d'*aide publique environnementale* (APE) visant à accompagner financièrement la société dans sa transition écologique, et financé par tout ou partie des recettes nettes générées par la CPA. L'APE se subdiviserait en deux sous-mécanismes : d'une part une « APE de redistribution » visant à fournir des aides aux contribuables pour compenser la charge fiscale additionnelle engendrée par la CPA, et d'autre part une « APE d'action » visant à soutenir des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique) (- Titre II - Chapitre 3 -).

⁶⁰⁵ Cette notion sera définie plus tard dans l'étude, v. § 342.

Figure 54

Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

Titre I – L’instrument « simili-fiscal » principal du système SHAPE : la compensation de la pollution ajoutée (CPA)

331. **Présentation de la compensation de la pollution ajoutée.** La *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) constitue le socle principal du *système harmonisé de préservation de l’environnement* (SHAPE) que l’on entend définir dans ces travaux. La CPA pourrait être mis en place à une échelle nationale, européenne ou internationale. Elle imposerait (*respectivement* rétribuerait) chaque agent assujetti à hauteur de sa pollution ajoutée (*respectivement* soustraite)⁶⁰⁶, c’est-à-dire la pollution (*respectivement* la dépollution) que cet agent produit directement (**Figure 55**). De manière analogue à la TVA⁶⁰⁷, la CPA serait acquittée à chaque étape du processus de production. Tout étant lié au sein des écosystèmes⁶⁰⁸, la CPA aurait vocation à s’appliquer à l’ensemble des types de pollutions ou dépollutions en milieu terrestre, aquatique et aérien. À ce titre, la CPA permettrait d’harmoniser l’ensemble de la fiscalité environnementale actuelle.

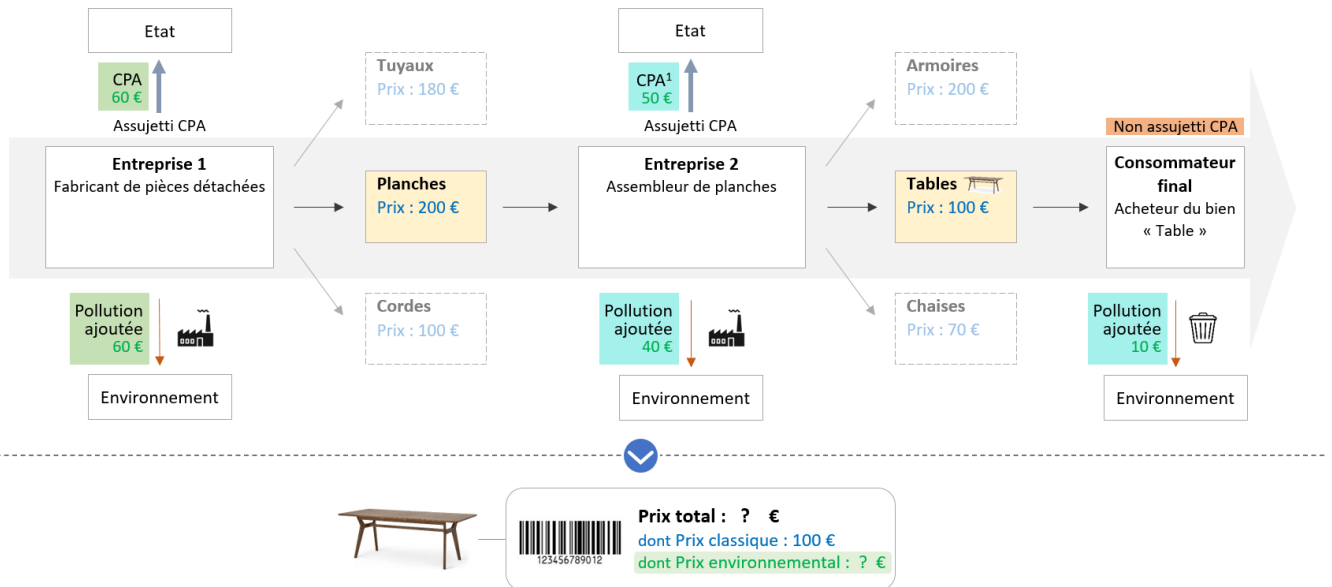
⁶⁰⁶ Cette notion sera définie plus tard dans l’étude, v. § 342.

⁶⁰⁷ Pour souligner cette analogie avec la TVA, la CPA pourra donc aussi être dénommée *taxe sur la pollution ajoutée* (TPA). V. § 332 pour plus de détails sur ce sujet.

⁶⁰⁸ Les écosystèmes naturels sont en effet marqués par de fortes relations d’interdépendances entre facteurs biotiques (espèces vivantes) et abiotiques (facteurs physico-chimiques non vivants tels que les facteurs climatiques, chimiques ou topographiques), rendant nécessaire une approche globale de l’écologie. V. par exemple à ce sujet : J.A. MCNEELY, « Nature, biodiversité et écosystème », in *Regard sur la Terre*, « Annuels », s.l., Presses de Sciences Po, 2008, pp. 93 et suivantes.

Figure 55

1 Une compensation de la pollution ajoutée (CPA) serait acquittée par chaque entreprise de la chaîne, pour la pollution que celle-ci « ajoute » au bien ou service



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujéti à la CPA
Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

332. **Apports de la CPA par rapport à l'existant.** L'idée d'une taxation sur la pollution ajoutée (TPA), ou tout au moins d'une taxe sur le carbone ajouté (TCA) ou d'un verdissement de la TVA, a fait l'objet de développements depuis au moins les années 1990, et a été reprise plus régulièrement à partir des années 2000 et 2010 au regard des enjeux grandissants posés par la crise écologique, en particulier climatique⁶⁰⁹. La CPA prolongerait de tels mécanismes, tout en visant à en renforcer l'efficacité, l'équité et la faisabilité.

Premièrement, la CPA consisterait en un bonus-malus appliquant un principe "pollueur-payeur" et "dépollueur-receveur" pour tous : si une entreprise est globalement polluante, elle s'acquitterait d'une taxe, tandis qu'une entreprise globalement dépolluante recevrait une subvention. L'intérêt serait d'appliquer une certaine symétrie de traitement entre agents pollueurs et agents dépollueurs, afin d'obtenir un fonctionnement pleinement équitable. Le vocable de « compensation de la pollution ajoutée » au lieu de « taxe sur la pollution ajoutée » viserait à souligner cette dualité d'approche.

Deuxièmement, la CPA tendrait à disposer d'une assiette la plus large possible, incluant idéalement l'ensemble des comportements des agents

⁶⁰⁹ V. § 9 et suivants pour plus de précisions.

économiques impactant négativement ou positivement les écosystèmes : prélèvement de ressources, renvois de ressources et modifications de l'environnement. L'objectif serait d'éviter des phénomènes de type « transfert de pollution⁶¹⁰ », c'est-à-dire le basculement des agents d'un type de pollution taxé vers un autre type de pollution moins voire non taxé. Par exemple, il peut être considéré que la focalisation forte des politiques publiques actuelles sur le changement climatique a pu avoir certains effets pervers, en entraînant le développement d'innovations bas-carbone mais potentiellement très polluantes à d'autres égards⁶¹¹. Ainsi la CPA, par l'exhaustivité de son assiette, inciterait les divers acteurs à adopter des comportements réellement durables.

Troisièmement, la CPA se verrait intégrée à une architecture fiscale, économique et comptable – détaillée dans la suite de l'étude – visant à faciliter son déploiement concret et renforcer son efficacité. Par exemple, on verra que la CPA serait répercutée sous la forme de *prix environnementaux* sur les biens et services échangés⁶¹², affichés séparément du prix classique, entraînant un double avantage. D'une part, la CPA serait potentiellement mieux acceptée par les contribuables, étant donné que les variations de prix des biens et services engendrées seraient rendues visibles grâce aux prix environnementaux, et par là davantage comprises par les acheteurs. D'autre part, l'impact de la CPA sur les comportements s'en verrait renforcé : en effet, l'incitation économique à agir de manière plus vertueuse (modifications des prix relatifs des biens et services) se verrait doublée d'une incitation psychologique à se tourner vers les produits les plus éco-responsables (affichage de l'impact environnemental des biens et services), tout au moins pour les consommateurs sensibilisés aux enjeux écologiques.

333. **Plan d'étude.** On présente tout d'abord la notion et la portée de la CPA (Chapitre 1 – 241). On verra ensuite que les taux de la CPA seront déterminés par le biais d'un mécanisme hybride combinant les caractéristiques d'un instrument fiscal et d'un instrument de marché de quotas (Chapitre 2 – 261). L'objectif est de maîtriser à la fois les prix et les quantités de pollution émises. On étudiera enfin les perspectives offertes par la CPA d'un point de vue juridique, fiscal, économique et écologique (Chapitre 3 – 314).

⁶¹⁰ V. à ce sujet : N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., §§ 499 et suivants.

⁶¹¹ G. PITRON, « La face cachée de la révolution verte », *Les Echos Planète*, 18 novembre 2020.

⁶¹² V. § 335 et suivants.

Chapitre 1 – La notion et la portée de la CPA

334. **Introduction.** On présente dans cette partie la notion et la portée de la CPA.
335. **Plan d'étude.** On définit tout d'abord la CPA (– Section 1 –), avant d'en présenter le champ d'application (– Section 2 –) et l'assiette, à savoir la pollution ajoutée ou soustraite par une entreprise (– Section 3 –).

Section 1 – La définition de la CPA

336. **Définition de la CPA.** On présente ici une définition détaillée de la CPA (voir également **Figure 56**)
- *Compensation de la pollution ajoutée (CPA)* (ou plus exactement *Compensation de la pollution ajoutée ou soustraite (CPA ou CPS)* voire *Compensation de l'impact environnemental ajouté ou soustrait (CIA ou CIEA ou CIS ou CIES)* ; alternativement *Compensation relative à la pollution ajoutée (CPA)* ou *Compensation financière pour l'environnement (CFE)* ou *Bonus-malus sur la pollution ajoutée* ; en anglais « *Pollution-added compensation (PAC)* ») : Compensation financière s'appliquant à un agent économique au titre de l'impact environnemental négatif ou positif généré par ses interactions directes avec l'environnement, i.e. à sa pollution ajoutée ou soustraite.
 - **Formes possibles de la CPA au regard de considérations économiques.**
 - Formes possibles de la CPA au regard du signe de son taux/prix :
 - *CPA-prélèvement ou CPA payée.* CPA prenant la forme d'un prélèvement financier acquitté par l'agent économique envers l'État lorsqu'il génère par ses interactions directes avec l'environnement un impact strictement négatif sur ce dernier, c'est-à-dire lorsqu'il pollue globalement. Dans ce cas, le signe de la CPA est positif.
 - *CPA-rétribution ou CPA reçue.* CPA prenant la forme d'une rétribution financière perçue par l'agent économique depuis l'État lorsqu'il génère par ses interactions directes avec l'environnement un impact strictement positif sur ce dernier, c'est-à-dire lorsqu'il dépollue globalement. Dans ce cas, le signe de la CPA est négatif.
 - Formes possibles de la CPA au regard de la variabilité de son taux/prix :
 - *CPA à taux/prix fixe pour un polluant donné :* CPA dont le taux/prix par unité indicative d'un polluant est fixe par rapport à la quantité émise de ce polluant.

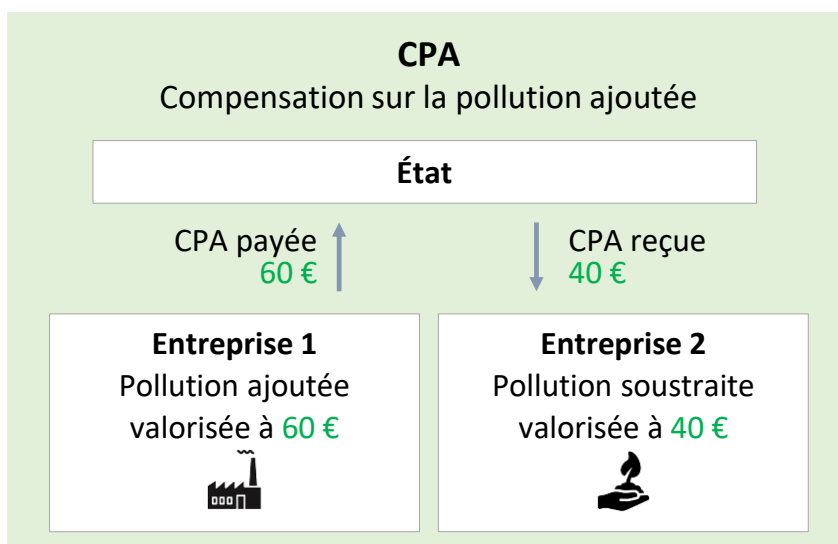
- *CPA à taux/prix variable pour un polluant donné* : CPA dont le taux/prix par unité indicative d'un polluant est variable par rapport à la quantité émise de ce polluant.
- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations juridiques.** La CPA peut prendre la forme d'un instrument fiscal et/ou d'un instrument de marché :
 - *CPA fiscale (CPAFi)* (en anglais « *Tax PAC (TPAC)* ») : CPA prenant la forme d'un instrument fiscal consistant en une imposition sur la pollution prélevée par l'État ou une subvention sur la dépollution octroyée par l'État.
 - *CPA-imposition* aussi appelée *Taxe sur la pollution ajoutée (TPA)*. CPA à la fois *fiscale* et *payée*, et consistant donc en une imposition prélevée par l'État.
 - *CPA-subvention* aussi appelée *Subvention sur la pollution soustraite (SPS)*. CPA à la fois *fiscale* et *reçue*, et consistant donc en une subvention octroyée par l'État.
 - *CPA de marché (CPAMa)* ou *CPA pseudo-fiscale* aussi appelée *Marché de quotas de pollution (MQP)* (en anglais « *Market PAC (MPAC)* ») : CPA prenant la forme d'un instrument de marché consistant en l'achat ou la vente de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
 - *CPA-achat*. CPA à la fois *de marché* et *payée*, et consistant donc en l'achat de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
 - *CPA-vente*. CPA à la fois *de marché* et *reçue*, et consistant donc en la vente de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
 - *CPA hybride fiscale-marché* ou *CPA hybride fixe-variable* ou *CPA simili-fiscale* : CPA pouvant, en fonction des circonstances, alternativement prendre les formes suivantes :
 - Un instrument fiscal consistant en une imposition sur la pollution prélevée par l'État ou une subvention sur la dépollution octroyée par l'État.
 - Un instrument de marché consistant en l'achat ou la vente de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations de responsabilité.**
 - *CPA-base* ou *Base de CPA* : CPA payée ou reçue au titre de la pollution ajoutée ou soustraite par l'assujetti, c'est-à-dire renvoyée ou retirée directement par celui-ci, en application du principe « pollueur-payeur ».

- *CPA-ajustement* ou *Ajustement de CPA* : Ajustements de CPA à réaliser lorsqu'un assujetti à la CPA est amené à effectuer des transactions économiques avec des non-assujettis à la CPA⁶¹³, à savoir :
 - L'addition de la valorisation de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services vendus à des non-assujettis à la CPA.
 - La soustraction de la valorisation de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services achetés à des non-assujettis à la CPA.
- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations écologiques.**
 - *CPA-renvoi* : CPA payée (respectivement reçue) au titre d'un renvoi dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif (respectivement à impact environnemental positif).
 - *CPA-retrait* : CPA payée (respectivement reçue) au titre d'un retrait depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental positif (respectivement à impact environnemental négatif).
 - *CPA-modification* : CPA payée (respectivement reçue) au titre d'une modification de l'environnement à impact environnemental négatif (respectivement positif).

⁶¹³ V. § 349 pour plus de précisions sur ce sujet.

Figure 56

La CPA s'appliquerait à l'ensemble des formes de pollution et dépollution engendrées par les organisations assujetties



Source : C. DAO

Section 2 - Le champ d'application et les redevables de la CPA

337. **Champ d'application géographique de la CPA.** La CPA pourrait s'appliquer à une échelle nationale, européenne voire internationale.

Un exemple d'agencement (**Figure 57**) visant à combiner efficacité et adaptabilité géographique pourrait être le suivant. Une CPA fiscale pourrait être établie pour chaque État souhaitant s'en doter (typiquement un État membre de l'Union Européenne, harmonisant ainsi la fiscalité environnementale dont celui-ci est doté). Une CPA de marché de quotas pourrait alors être établie pour chaque région transnationale désirant s'en munir (typiquement l'Union Européenne, généralisant ainsi le mécanisme de SEQE-UE actuel). Pour pallier les écarts de niveau de taxation de la pollution entre États ou entre régions transnationales, des mesures d'ajustements aux frontières pourraient alors être envisagées en complément (prolongeant par exemple le MACF introduit par l'Union Européenne

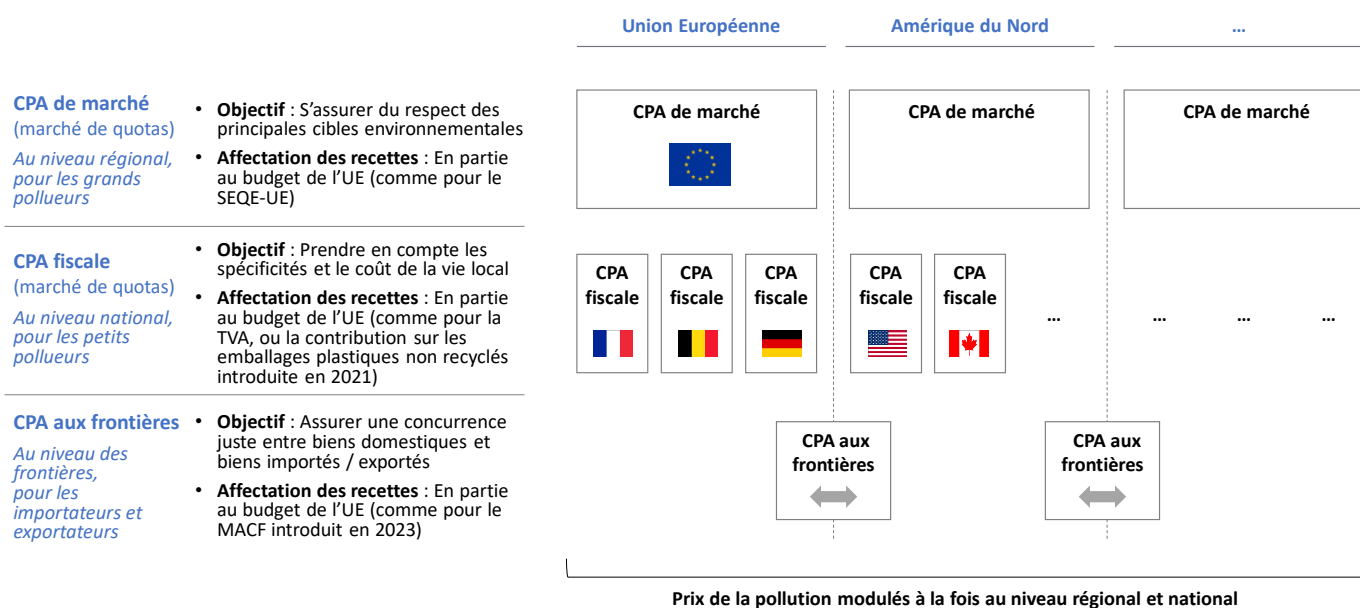
en 2023). On verra qu'un tel agencement présente divers intérêts, notamment en ce qui concerne la modulation géographique des taux de CPA⁶¹⁴.

En particulier, l'adoption d'une telle taxe au niveau européen poserait des difficultés, en raison de la procédure législative spéciale fixée par les articles 113, 115 et 192, 2, a) du TFUE prévoyant une règle du vote à l'unanimité du Conseil de l'Union Européenne en matière fiscale. On peut cependant compter sur l'accélération du calendrier environnemental avec l'introduction fin 2019 du « Green Deal » par la nouvelle Commission européenne⁶¹⁵, qui consiste en un ensemble de mesures destinées à rendre climatiquement neutre l'Europe d'ici 2050. Celui-ci prévoit en particulier l'examen et la révision éventuelle des instruments fiscaux environnementaux, incluant le SEQE-UE, afin de les aligner sur les objectifs climatiques⁶¹⁶.

Figure 57

Pour combiner efficacité et adaptabilité géographique, la CPA combinerait une CPA fiscale, une CPA de marché et une CPA aux frontières.

INDICATIF



Source : C. DAO

⁶¹⁴ V. § 414.

⁶¹⁵ « La Commission européenne dévoile son Pacte vert », *Les Echos*, 10 décembre 2019.

⁶¹⁶ Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », COM/2019/640, *op. cit.*

338. **Redevables de la CPA.** Seraient redevables de la CPA les assujettis à la CPA réalisant des activités ou opérations impactant directement l'environnement non exonérées et non hors champ.

Sur la notion d'activités / opérations impactant directement l'environnement, la CPA n'aurait vocation à s'appliquer qu'aux *interactions directes* d'une entreprise avec son environnement, c'est-à-dire sa *pollution ajoutée*.

Sur la notion d'assujetti à la CPA, une définition soit restreinte, soit étendue pourrait être adoptée.

- Acceptation restreinte d'un assujetti : Serait assujetti à la CPA toute « personne qui effectue de manière indépendante une activité économique y compris l'exploitation d'un bien en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence »⁶¹⁷, par pure analogie avec la TVA.
- Acceptation étendue d'un assujetti, retenue pour la suite de l'étude : Serait assujetti à la CPA tout *agent économique producteur de biens et services*⁶¹⁸ de *manière indépendante*⁶¹⁹, c'est-à-dire l'ensemble des agents économiques à l'exception des ménages. L'intérêt d'un tel champ d'application est de continuer à exclure les ménages (afin de leur éviter d'avoir à réaliser un bilan de pollution ajoutée), tout en permettant par exemple d'explicitement inclure les activités exercées par une personne morale de droit public agissant en tant qu'autorité publique (exonérées dans le cas de la TVA). L'objectif est que la CPA affecte le plus large périmètre d'agents économiques possible, en vertu du principe « pollueur-payeur ». *On retient cette définition d'assujetti pour la suite de l'étude.*

Certaines formes de sociétés / opérations seraient cependant soit exonérées, soit hors champ, soit disposant d'une option pour la CPA. Ces exceptions seraient à définir au cas par cas, de manière similaire à ce qui existe en matière de TVA. L'objectif cependant seraient de limiter le plus possible de telles dérogations afin de limiter les entorses au principe « pollueur-payeur ».

⁶¹⁷ CGI, art. 256 A.

⁶¹⁸ On rappelle que les *agents économiques producteurs de biens et de services* se composent, au sens des catégories posées par l'INSEE, des sociétés non financières, sociétés financières, administrations publiques et institutions sans but lucratif au service des ménages (c'est-à-dire l'ensemble des agents économiques mis à part les ménages). En effet, de tels agents économiques ont tous pour fonction principale de produire des biens et services, marchands ou non marchands (v. § 784).

⁶¹⁹ On reprend la définition d'indépendance posée par le BOFiP dans le cas de la TVA, à savoir que « *les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.* ». V. TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Notion d'assujetti, BOI-TVA-CHAMP-10-10-20.

Section 3 – L’assiette de la CPA : la pollution ajoutée ou soustraite par une entreprise

339. **Introduction.** La CPA aurait vocation à s’appliquer à l’ensemble des types de pollutions ou dépollutions produites par les agents assujettis en milieu terrestre, aquatique et aérien, pour deux raisons principales.

D’une part, afin d’assurer une approche globale de politique publique environnementale. En effet, les écosystèmes naturels sont marqués par de fortes relations d’interdépendances entre facteurs biotiques (espèces vivantes) et abiotiques (facteurs physico-chimiques non vivants tels que les facteurs climatiques, chimiques ou topographiques)⁶²⁰, rendant nécessaire une action palliant l’ensemble des perturbations causées par l’Homme pouvant subvenir.

D’autre part, afin d’éviter tout effet pervers de transfert de pollution. En effet, il est nécessaire, dans la mise au point d’un dispositif simili-fiscal, d’anticiper et de gérer les phénomènes de transfert de pollution, c’est-à-dire le basculement des agents d’un type de pollution taxé vers un autre type de pollution moins voire non taxé⁶²¹. Par exemple, la focalisation forte sur des objectifs de réduction des gaz à effet de serre dans les prochaines décennies a entraîné le développement de solutions technologiques (véhicules électriques, éoliennes, panneaux solaires) dont la production massive aggrave d’autres types de pollution (pollution minière, rejets de métaux lourds, les atteintes à la biodiversité)⁶²².

340. **Plan d’étude.** La CPA serait payée (*respectivement* reçue) par chaque agent assujetti à hauteur de l’ensemble de la pollution (*respectivement* dépollution) qu’il produit directement, et que l’on nommera *pollution ajoutée* (*respectivement* *pollution soustraite*) (– Sous-section 1 –). Certains agents assujettis, dont les entreprises, seraient alors amenés à établir un bilan de pollution ajoutée afin de déterminer l’assiette de la CPA (– Sous-section 2 –). Pour rappel, on focalisera parfois les développements sur les entreprises par commodité, bien qu’ils puissent s’étendre à tous les agents assujettis à la CPA.

⁶²⁰ V. par exemple à ce sujet : J.A. MCNEELY, « Nature, biodiversité et écosystème », *op. cit.*, pp. 93 et suivantes.

⁶²¹ N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, *op. cit.*, §§ 499 et suivants.

⁶²² V. notamment à ce sujet l’ouvrage suivant : G. PITRON et H. VÉDRINE, *La guerre des métaux rares : La face cachée de la transition énergétique et numérique*, s.l., Éditions Les Liens qui libèrent, 10 janvier 2018 ; G. PITRON, « La face cachée de la révolution verte », *op. cit.*

Sous-section 1 - La pollution ajoutée par une entreprise

341. **Plan d'étude.** On examine tout d'abord les contours exacts de cette notion de pollution ajoutée et soustraite par un agent assujetti (- Paragraphe 1 -), avant d'en présenter les modalités de mesure (- Paragraphe 2 -)

Paragraphe 1 - La notion de pollution ajoutée par une entreprise

342. **Définitions.** On rappelle et pose tout d'abord quelques définitions.

- **Interactions directes et indirectes entre un agent et l'environnement naturel :**

Les définitions ci-dessous ont été posées dans le cadre théorique développé pour l'ensemble de l'étude (v. § 859). Des exemples concrets d'interactions directes et indirectes avec l'environnement ont également été fournis dans ce cadre théorique (v. § 860 et 861).

- **Interaction entre un agent i et son environnement.** Comportement d'un agent i entraînant un impact environnemental, c'est-à-dire une modification de l'environnement naturel $E \subset \Omega$. [Rappel]
- **Interaction directe entre un agent i et son environnement :** Interaction entre l'agent i et son environnement n'ayant pas lieu par l'intermédiaire d'un agent tiers. Trois interactions fondamentales peuvent être dégagées :
 - **Retrait d'élément dans l'environnement (1).** L'agent i supprime de manière apparente l'élément concerné du milieu naturel ou tout au moins en fait disparaître les effets sur l'environnement, typiquement car cet élément a été utilisé, transformé ou séquestré dans le cadre des activités de l'agent i . [Rappel]
 - **Renvoi d'élément dans l'environnement (2).** L'agent i ajoute de manière apparente l'élément concerné au milieu naturel ou tout au moins en fait émerger les effets sur l'environnement, typiquement car cet élément a été jeté, issu d'une transformation ou libéré dans le cadre des activités de l'agent i . [Rappel]
 - **Modification de l'environnement (3).** L'agent i , indépendamment de tout retrait ou renvoi d'élément, modifie les caractéristiques de son environnement (modifications de propriétés physiques du milieu, pur déplacement d'éléments lorsque celui-ci ne s'apparente pas à un retrait ou à un renvoi d'éléments). [Rappel]
- **Interaction indirecte entre un agent i et son environnement :** Interaction entre l'agent i et son environnement ayant lieu par l'intermédiaire d'un ou plusieurs agents tiers. Deux interactions fondamentales peuvent être dégagées :

- *Achat d'un bien ou service à un agent « fournisseur » (4)*. L'agent i achète un bien ou service à un agent j usuellement appelé « fournisseur », ce qui revient pour lui à effectuer de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire de l'agent j, les interactions de type (1), (2) ou (3) qui ont eu lieu pour la production de ce bien ou service. [Rappel]
- *Vente d'un bien ou service à un agent « client » (5)*. L'agent i vend un bien ou service à un autre agent j usuellement appelé « client », ce qui revient pour lui à effectuer de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire de l'agent j, les interactions de type (1), (2) ou (3) qui auront lieu lors de l'utilisation et la fin de vie de ce bien ou service. [Rappel]
- **Pollution directe et indirecte engendrée par une entité** : Par « entité », on entend dans ce paragraphe *un agent économique, un projet, un processus, un procédé, un ou des organismes, un ou des produits*.
 - **Pollution engendrée par une entité** : Impact environnemental négatif engendré par les interactions directes ou indirectes de celle-ci avec l'environnement⁶²³.
 - **Dépollution engendrée par une entité** : Impact environnemental positif engendré par les interactions directes ou indirectes de celle-ci avec l'environnement. Par commodité et abus de langage, on pourra également parler de *pollution négative*.
 - **Pollution directe engendrée par une entité** : Impact environnemental engendré par les interactions directes de celle-ci avec l'environnement⁶²⁴.
 - *Pollution ajoutée par une entité* (plus exactement *pollution directe engendrée par une entité*) : Impact environnemental négatif engendré par les *interactions directes* de celle-ci avec l'environnement.
 - Dans le cas de la pollution ajoutée par une entreprise, on exclut donc toute pollution provenant de parties liées telles

⁶²³ Cette notion généralise la définition traditionnelle de la pollution, à savoir : « L'introduction directe ou indirecte, par l'activité humaine, de substances, de vibrations, de chaleur ou de bruit dans l'air, l'eau ou le sol, susceptibles de porter atteinte à la santé humaine ou à la qualité de l'environnement, d'entraîner des détériorations aux biens matériels, une détérioration ou une entrave à l'agrément de l'environnement ou à d'autres utilisations légitimes de ce dernier. ». V. notamment à ce sujet : Déclaration de Stockholm, *op. cit.* ; Convention pour la prévention de la pollution marine d'origine tellurique, *op. cit.* ; Convention de Genève sur la pollution atmosphérique transfrontière à longue distance, *op. cit.* ; Convention de Montego Bay sur le droit de la mer, *op. cit.* ; Directive 2010/75/UE du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 relative aux émissions industrielles (prévention et réduction intégrées de la pollution), *op. cit.*

⁶²⁴ Par exemple, lorsqu'une entreprise émet des gaz à effet de serre du fait d'installations industrielles lui appartenant, il s'agit de *pollution directe* engendrée par cette entreprise.

que ses fournisseurs, ses clients ou encore les acteurs de traitement des déchets.

- Dans le cas de la pollution ajoutée par un bien ou service, celle-ci peut provenir de sa *production*, de son *utilisation* ou de sa *fin de vie*, par référence à la méthodologie de l'analyse du cycle de vie (ACV)⁶²⁵.

- **Pollution soustraite par une entité** (plus exactement *dépollution directe engendrée par une entité*) : Impact environnemental positif engendré par les interactions directes de celle-ci avec l'environnement. Par commodité et abus de langage, on pourra également parler de *pollution ajoutée négative*.

- **Pollution indirecte engendrée par une entité** : Impact environnemental engendré par les interactions indirectes de celle-ci avec l'environnement⁶²⁶.

Paragraphe 2 – La mesure de la pollution ajoutée par une entreprise

343. **Dispositif existant - Bases de données de facteurs d'émissions de gaz à effet de serre et de polluants.** En France ou à l'étranger, certaines entités peuvent ou doivent actuellement réaliser des bilans d'émissions de gaz à effet de serre et/ou de polluants. Pour réaliser un tel bilan, plusieurs bases de données de facteurs d'émissions de gaz à effet de serre existent, tels que le Greenhouse gas protocol (GHG protocol)⁶²⁷ ou les normes ISO 14064. Dans la même optique, l'ADEME a mis en place en France une documentation appelée Base Empreinte®, regroupant des données d'impacts environnementaux (par exemple, gaz à effet de serre, consommation d'eau, pollution aérienne, empreinte au sol) pour des procédés variés. L'objectif d'une telle base est de soutenir diverses organisations dans la réalisation d'analyses de cycle de vie de biens et services ou d'exercices de comptabilité carbone⁶²⁸. Celle base est issue de la fusion de sa Base Carbone®⁶²⁹ 630,

⁶²⁵ V. notamment : P.-M. GUINEHEUC, « L'analyse du cycle de vie dans l'entreprise », *Annales des Mines - Responsabilité et environnement*, 2012, vol. 66, n° 2, pp. 78-83.

⁶²⁶ Par exemple, lorsqu'une entreprise fait appel aux services d'un transporteur routier pour livrer les biens qu'elle produit, les émissions de gaz à effet de serre engendrées par le transport de ses biens constituent de la *pollution indirecte* engendrée par cette entreprise.

⁶²⁷ Celui-ci a été développé par le biais d'un partenariat entre le think-tank World Resources Institute (WRI) et une coalition de 190 multinationales dénommées le World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)

⁶²⁸ ADEME, « Réunion générale d'information - Base Empreinte®: Fusion des Bases Carbone® & IMPACTS®. », 22 novembre 2022.

⁶²⁹ ADEME, *Documentation des facteurs d'émissions de la Base Carbone®*, ADEME, s.d.

⁶³⁰ L'ADEME portait historiquement deux outils, la Base Carbone® et la méthodologie de Bilan Carbone®. La première relève actuellement toujours de l'ADEME, tandis que la seconde est à présent portée par une structure associative indépendante, l'Association pour la transition Bas Carbone (ABC)

qui visait à aider les entreprises à effectuer des bilans d'émissions de gaz à effet de serre réglementaires, et de sa Base IMPACTS®⁶³¹, qui visait à permettre la détermination de l'empreinte écologique de biens et services de grande consommation. Par exemple, la démarche suivie concernant les gaz à effet de serre peut être décomposée en deux grandes étapes.

Premièrement, les émissions de gaz à effet de serre sont estimées grâce à une large base d'informations fournie par l'ADEME sur les émissions de gaz à effet de serre émis par divers procédés ou substances. Cette base concerne les émissions directes : combustibles fossiles et organiques, émissions de process et émissions fugitives (cheptels et sols agricoles, traitement des déchets et eaux usées, réfrigération et climatisation), processus industriels, utilisation des sols. La base de l'ADEME inclut également les émissions indirectes : électricité, réseaux de chaleur / de froid, transport de marchandises (routier, ferroviaire, aérien, maritime, fluvial), transport de personnes (routier, ferroviaire, aérien, maritime, fluvial), achat de biens (produits agricoles, agro-alimentaires, bois, papier, minerais, plastiques, minéraux, métaux, machines, automobiles, produits informatiques / électroniques / optiques, textile, eau, bâtiments), achat de services, traitement des déchets (organiques, plastiques, non combustibles / non fermentescibles, ordures ménagères, déchets dangereux, eaux usées, contributions transverses, émissions évitées).

Deuxièmement, ces émissions de gaz à effet de serre sont converties en équivalent CO₂ par l'ADEME au moyen du potentiel de réchauffement global (PRG)⁶³², afin de pouvoir comparer les impacts plus ou moins importants de ces gaz à effet de serre sur le réchauffement climatique.

344. **Dispositif envisageable - Base de données de facteurs de pollution.** Pour aider les entreprises (ou d'autres entités) à réaliser un bilan de pollution ajoutée, l'idée serait donc d'étendre les bases de données existantes à l'ensemble des types de pollutions et dépollutions qu'elles peuvent engendrer.

À court terme, il pourrait être envisageable d'inclure au sein de telles bases de données les principales substances polluantes, par exemple celles actuellement listées et suivies par le Centre interprofessionnel technique d'études de la pollution atmosphérique (CITEPA)⁶³³ :

- Acidification, eutrophisation, pollution photochimique : Aeq, NOx, COVNM, SO₂, NH₃, CO.
- Particules en suspension : TSP, PM_{2.5}, PM_{1.0}, PM₁₀, BC.

⁶³¹ Base IMPACTS® : *Calculer l'impact environnemental des produits*, ADEME Presse, ADEME, 26 février 2014.

⁶³² Facteur de conversion permettant de comparer l'impact de différents gaz à effet de serre au regard du réchauffement climatique.

⁶³³ « Données d'émissions Secten », *Citepa*, s.d.

- Métaux lourds : As, Cu, Pb, Cd, Hg, Se, Cr, Ni, Zn.
- Polluants organiques persistants : PCDD-F, HAP, PCB, HCB.

À long terme, il s'agirait d'y inclure l'ensemble des renvois d'éléments, retraits d'éléments et modifications de l'environnement à impact environnemental positif ou négatif généré par une large diversité de procédés et produits – ou tout au moins ceux sur lesquels la politique publique environnementale entendrait porter son attention.

- Concernant les renvois / retraits d'éléments dans l'environnement, deux possibilités sont envisageables : (i) exprimer chacun dans une unité donnée, typiquement le volume ou le poids d'éléments renvoyé / prélevé dans l'environnement, ou bien (ii) les regrouper par catégorie, les renvois / retraits d'une même catégorie devant alors être exprimés dans une même unité afin de pouvoir comparer et agréger les données⁶³⁴.
- Concernant les modifications de l'environnement, une possibilité serait de définir des catégories de modifications de l'environnement « types »⁶³⁵, puis pour chacune de ces dernières définir un ensemble de paramètres jugés représentatifs que l'entreprise devrait mesurer et déclarer⁶³⁶ et en fonction desquels de tels comportements seraient taxés.

Sous-section 2 – Le bilan de pollution ajoutée d'une entreprise

345. **Introduction.** En s'inspirant des bilans actuels d'émissions de gaz à effet de serre que certaines entités peuvent ou doivent réaliser, les entreprises devraient alors établir un bilan annuel de pollution ajoutée (BPA) retraçant l'ensemble de leurs interactions directes avec l'environnement, qui constituerait l'assiette de la CPA. Un exemple illustratif de bilan de pollution ajoutée est fourni en **Figure 58**.
346. **Revue de l'existant - Bilan d'émissions de gaz à effet de serre (BEGES) ou Bilan Carbone® en France.** Le bilan d'émissions de gaz à effet de serre consiste à quantifier les émissions des principaux gaz à effet de serre au niveau d'un produit ou d'une entité (entreprise, association, administration publique). En France, il est

⁶³⁴ Par exemple, les émissions de gaz à effet de serre d'une entreprise seraient regroupées au sein d'une catégorie « gaz à effet de serre » et seraient alors toutes exprimées en équivalent CO₂, sur le modèle de la documentation base carbone de l'ADEME.

⁶³⁵ Par exemple : artificialisation des sols, forage d'un puit de pétrole

⁶³⁶ Par exemple, les grandeurs représentatives suivantes pourraient être utilisées dans les cas suivants :

- Pour l'artificialisation des sols : les dimensions et la valeur écologique du terrain artificialisé
- Pour le forage d'un puit de pétrole : les dimensions du puit de pétrole, sa localisation géographique, le type d'écosystème dans lequel il a été foré.

mis en place par l'article 75 de la Loi Grenelle, et prévu par l'article L. 229-25 du Code de l'environnement.

Le BEGES doit être réalisé tous les 4 ans pour les entreprises de plus de 500 salariés en France métropolitaine et pour les entreprises de plus de 250 salariés dans les régions et départements d'outre-mer. Il doit également être réalisé tous les 3 ans par diverses personnes morales de droit public, à savoir « l'Etat, les régions, les départements, les métropoles, les communautés urbaines, les communautés d'agglomération et les communes ou communautés de communes de plus de 50 000 habitants ainsi que les autres personnes morales de droit public employant plus de deux cent cinquante personnes. »⁶³⁷.

Les gaz à effet de serre à prendre en compte sont listés à l'article R. 229-45 du Code de l'environnement et l'arrêté du 25 janvier 2016 relatif aux gaz à effet de serre couverts par les bilans d'émission de gaz à effet de serre : le dioxyde de carbone (CO₂), le méthane (CH₄), le protoxyde d'azote (N₂O), les hydrofluorocarbones (HFC), les hydrocarbures perfluorés (PFC), l'hexafluorure de soufre (SF₆), le trifluorure d'azote (NF₃).

Figure 58

Assiette de la CPA | Le bilan de pollution ajoutée (BPA) d'une entreprise listerait l'ensemble des pollutions / dépollutions que celle-ci a elle-même réalisées



Source : C. DAO

⁶³⁷ Code de l'environnement, art. L. 229-25.

347. **Plan d'étude.** On détaille tout d'abord la portée précise du BPA pour une entreprise : polluants, sources de pollution et géographies concernés (- Paragraphe 1 -). On expose ensuite brièvement qu'elles pourraient en être les modalités de contrôle par l'État (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La portée du BPA

348. **Portée du BPA en termes de polluants concernés.**

En principe, un bilan complet de pollution ajoutée devrait être réalisé. Ainsi, au titre de chaque exercice fiscal annuel, chaque entreprise devrait lister et déclarer l'ensemble des *interactions directes* avec l'environnement qu'elle a été amenée à avoir durant cette période. Le bilan de pollution ajoutée réalisé par une entreprise pourrait s'organiser selon la classification suivante : (i) renvois dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif⁶³⁸ ou positif, (ii) retraits depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif ou positif, (iii) modifications de l'environnement à impact environnemental négatif ou positif.

Par exception, un bilan simplifié de pollution ajoutée pourrait être envisagé pour certaines catégories d'entreprises, afin de ne pas imposer de surcharge administrative. Cela pourrait être le cas pour certaines entreprises du secteur tertiaire, qui pourrait n'avoir à déclarer que certains types de pollutions, par exemple les rejets d'eaux usées⁶³⁹, de déchets⁶⁴⁰ et de gaz à effet de serre provenant par exemple de climatiseurs ou des véhicules utilisés par la société⁶⁴¹. Les autres types de pollution ne nécessiteraient pas d'obligations déclaratives particulières de l'entreprise : ils seraient soit considérés comme négligeables, soit estimés de manière forfaitaire en fonction de certains critères⁶⁴².

349. **Portée du BPA en termes de source de la pollution.** La CPA serait une imposition perçue sur deux types d'assiette.

Premièrement, la pollution ajoutée par l'assujetti, entraînant le paiement d'une base de CPA. La CPA serait primairement payée ou reçue au titre de la pollution ajoutée ou soustraite par l'assujetti, c'est-à-dire renvoyée ou retirée directement par celui-ci, en application du principe « pollueur-payeur ».

⁶³⁸ C'est cette catégorie qui fait actuellement l'objet de bases de données afin de faciliter l'établissement de bilan, mais uniquement dans le cas des gaz à effet de serre.

⁶³⁹ Leur quantité pourrait être estimée à partir de la consommation d'eau de l'entreprise.

⁶⁴⁰ Leur quantité pourrait être estimée en utilisant le système actuel de traçabilité des déchets professionnels.

⁶⁴¹ Leur quantité pourrait être estimée à partir des bases de données actuelles de facteurs d'émission de gaz à effet de serre, avec possibilité d'opter pour les émissions réelles pour certains appareils.

⁶⁴² Par exemple, le chiffre d'affaires ou le nombre d'employés.

Deuxièmement, la pollution ajoutée par les biens et services achetés et vendus à des non-assujettis à la CPA, entraînant certains ajustements de CPA. L'objectif est d'éviter que la pollution engendrée par les non-assujettis à la CPA, typiquement lors de l'utilisation ou de la fin de vie d'un bien ou service, soit exonérée d'imposition ou au contraire doublement imposée.

- Addition de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services vendus à des non-assujettis à la CPA.
 - **Objectif - Éviter une exonération de pollution ajoutée.** En effet, les non assujettis à la CPA, en utilisant puis en se séparant de tels produits, génèreraient une pollution ajoutée non imposée par la CPA, rendant cet ajustement nécessaire. Cette règle revient donc à prendre comme convention que *le dernier agent économique assujetti à la CPA sur la chaîne de valeur d'un bien ou service doit assumer les coûts environnementaux d'utilisation et de fin de vie dudit bien ou service*⁶⁴³.
 - **Détermination d'une telle pollution ajoutée.** Une telle pollution ajoutée ne peut être *qu'estimée*, en raison du fait qu'elle n'a pas encore été produite. Une telle estimation pourra s'appuyer sur des facteurs variés concernant le produit vendu : volume, poids, durée de vie moyenne du bien vendu, émissions moyennes de gaz à effet de serre ou de polluants, etc.⁶⁴⁴
- Soustraction de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services achetés à des non-assujettis à la CPA, ces biens et services ayant cependant déjà été assujettis à la CPA de production, d'utilisation et de fin de vie auparavant.
 - **Objectif - Éviter une double imposition de pollution ajoutée.** En effet, pour un bien / service acheté à un non-assujetti Y à la CPA, la CPA relative à son utilisation et sa fin de vie a *déjà été payée* par le dernier assujetti X à la CPA qui avait participé à la production et la mise sur le marché du bien / service. Elle n'a donc pas à être payée une seconde fois par l'assujetti Z à la CPA ayant acquis le bien au non-assujetti.
 - **Détermination d'une telle pollution ajoutée.** Les données relatives à une telle pollution ajoutée pourraient être soit

⁶⁴³ Cette règle n'entraîne cependant pas d'iniquité particulière pour le dernier agent économique assujetti à la CPA, en tant que la CPA a de toute façon vocation à être répercutée sur le consommateur final.

⁶⁴⁴ Afin de faciliter le travail des entreprises ainsi que le contrôle de leurs déclarations, de tels facteurs d'estimation de la pollution générée par un bien ou service vendus à un non assujetti à la CPA devraient également faire l'objet d'une base de données, à l'instar de celle actuellement mise en place par l'ADEME pour les émissions de gaz à effet de serre.

récupérées auprès de l'assujetti X qui avait auparavant acquitté la CPA, ou à défaut réestimées par l'assujetti Z à la CPA ayant acquis le bien au non-assujetti.

350. **Portée du BPA en termes géographiques.** La mise en place d'un BPA viendrait alors s'articuler avec plusieurs considérations géographiques.

Une entreprise située au sein du territoire d'application du système SHAPE devrait effectuer ce bilan de pollution ajoutée pays par pays, la source de la pollution faisant office de critère de rattachement, pour des considérations relatives à la *territorialité de la CPA* que l'on développera ensuite⁶⁴⁵.

Une entreprise située dans un État étranger Y, voulant importer des biens et services vers un État X appliquant le système SHAPE, devrait alors réaliser un BPA incluant la pollution émise par l'ensemble la chaîne de production de ces biens et services, et non pas uniquement la pollution ajoutée par cette entreprise importatrice à ce stade de la chaîne de valeur. Ce traitement serait justifié par le fait que l'État X ferait l'hypothèse par défaut que les biens et services arrivant à sa frontière n'ont fait l'objet d'aucune taxation environnementale préalable, et souhaiterait donc rééquilibrer la situation par rapport à ses entreprises domestiques par l'application de mesures fiscales aux frontières⁶⁴⁶.

- Cas 1 par défaut - L'entreprise importatrice ne peut fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné. Dans ce cas, l'entreprise doit déclarer dans son BPA la *pollution forfaitaire*⁶⁴⁷ émise par l'ensemble de la chaîne de production du bien ou service importé, étant donné que la pollution réellement émise n'a pas fait l'objet d'obligations déclaratives strictes. Ce bien ou service importé fera alors l'objet d'une taxation aux frontières sur la base du *prix environnemental forfaitaire*⁶⁴⁸ de ce bien ou service⁶⁴⁹.
- Cas 2 sur option - L'entreprise importatrice peut fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné. Dans ce cas, l'entreprise doit déclarer dans son BPA la *pollution réelle* émise par l'ensemble de la chaîne de production du bien ou service importé - et non pas uniquement la pollution ajoutée par cette entreprise à ce stade

⁶⁴⁵ Ce principe de territorialité est développé au § 647.

⁶⁴⁶ Plus précisément, cela permettra à l'État X de soumettre l'entreprise importatrice à une taxe environnementale aux frontières à hauteur de cette pollution émise par la chaîne de production de ces biens et services, tout en laissant la possibilité à l'importateur de déclarer et déduire la simili-taxation déjà supportée par celui-ci en dehors de celle de l'État X (v. § 661 et suivants).

⁶⁴⁷ La *pollution forfaitaire* d'un bien ou service correspond aux quantités de pollution déterminées par l'État sur la base d'une analyse du cycle de vie (ACV) d'un bien ou service de référence doté de caractéristiques moyennes au regard des standards de l'industrie. V. § 485 pour plus de détails.

⁶⁴⁸ V. § 478 et suivants.

⁶⁴⁹ V. § 661 et suivants.

de la chaîne de production. Cette pollution fera alors l'objet d'une taxation aux frontières sur la base du *prix environnemental réel*⁶⁵⁰ de ce bien ou service⁶⁵¹.

Paragraphe 2 – Le contrôle du BPA

351. **Modalités de contrôle de la pollution ajoutée.** Plusieurs dispositifs pourraient se cumuler pour s'assurer que le BPA d'une entreprise est bien représentatif de son empreinte écologique.

Premièrement, des organismes d'expertise, typiquement pilotés par l'État ou de associations de professionnels, pourraient être mis en place pour porter et diffuser la méthodologie permettant de réaliser un BPA. De tels organismes s'inspirerait ainsi de ce qui a pu être mis en place pour le BEGES actuel, où un organisme appelé « Association pour la transition Bas Carbone » (ABC)⁶⁵² a été établi en 2011 pour l'ADEME et l'APCC⁶⁵³ dans une telle optique.

Deuxièmement, des organismes certificateurs agréés par l'État pourraient voir le jour, afin de délivrer des « certifications BPA » permettant alors aux entreprises de déclarer des BPA certifiés.

Troisièmement, et en dernier ressort, un contrôle de la pollution ajoutée déclarée par une entreprise dans son BPA pourrait être effectué par l'État. D'une part, celui-ci pourrait envisager de mener chaque année des opérations de vérifications ciblées et aléatoires, avec une focalisation plus particulière sur les grandes entreprises / les entreprises réputées être les plus polluantes. D'autre part, de telles opérations de contrôle pourraient également être menées lorsque l'État dispose de suspicions envers une entreprise spécifique, par exemple lorsque le montant de CPA que celle-ci paie ou les prix environnementaux que celle-ci affiche sur ses biens ou services semblent sous-estimés au regard de son impact écologique présumé⁶⁵⁴.

352. **Sanctions administratives et pénales en cas de pollution ajoutée non déclarée.** Des sanctions administratives ou pénales s'appliqueraient en cas de pollution ajoutée non déclarée, afin d'inciter les agents économiques à déclarer l'ensemble de

⁶⁵⁰ V. § 491 et suivants.

⁶⁵¹ V. § 661 et suivants.

⁶⁵² L'Association pour la transition Bas Carbone se présente ainsi comme une association d'expertise et d'intérêt général, et décrit ses objectifs de la manière suivante : « *Au cœur de la lutte contre le changement climatique depuis 2011 avec notre méthode Bilan Carbone®, l'ABC sensibilise, forme, fédère et donne des moyens d'action concrets aux organisations et aux citoyens pour réussir leur transition bas carbone.* ». V. « L'ABC - Du Bilan Carbone® à l'intérêt général. », Association pour la transition Bas Carbone, s.d.

⁶⁵³ Association des Professionnels en Conseil Climat Énergie & Environnement

⁶⁵⁴ V. par exemple § 708 concernant les modalités de contrôle des prix environnementaux pratiqués par une entreprise, au moyen d'un audit du BPA de cette entreprise par l'État.

leur pollution ajoutée. De telles sanctions pourraient par exemple s'inspirer des dispositifs actuels visant à réprimer le dépôt sauvage, le trafic et le stockage illicite de déchets, que l'on détaille dans les développements qui suivent.

La notion de « déchet » au sens de la loi française est définie par l'article L. 541-1-1 du Code de l'environnement : « *On entend par déchet toute substance ou tout objet, ou plus généralement tout bien meuble, dont le détenteur se défait ou dont il a l'intention ou l'obligation de se défaire* ». Cette définition est précisée par l'article R. 541-8 du Code de l'environnement pour différentes catégories de déchets, soit en fonction de leur typologie (déchets dangereux, déchets non dangereux, déchets inertes, polluants organiques persistants), soit en fonction de l'agent à l'origine de la production de ces déchets (déchets ménager, déchet d'activités économiques). Différentes sanctions sont prévues en cas de dépôt sauvage, de trafic ou de stockage illicite de déchets⁶⁵⁵.

Premièrement, des sanctions administratives s'appliquent lorsque des déchets sont abandonnés, déposés ou gérés en violation des règles applicables. Ainsi, l'autorité disposant du pouvoir de police, à savoir le préfet ou le maire, peut infliger à l'auteur une amende pouvant aller jusqu'à 15 000 euros, assortie d'une injonction de se mettre en conformité à la réglementation dans un délai donné⁶⁵⁶.

Deuxièmement, des sanctions pénales s'appliquent également dans divers cas de figure. Ces sanctions peuvent présenter une nature contraventionnelle, généralement pour les dépôts de déchets en faible quantité et de faible impact environnemental, ces sanctions étant soit prévues dans le Code de l'environnement⁶⁵⁷, soit dans le Code pénal⁶⁵⁸. Ces sanctions peuvent également présenter une nature délictuelle pour les atteintes plus graves, généralement les dépôts de déchets en grande quantité ou de fort impact environnemental, par exemple pour les motifs suivants : exploitation de décharge illégale (un an d'emprisonnement et 75 000 euros d'amende)⁶⁵⁹, abandon ou dépôt illégal de

⁶⁵⁵ *La répression du dépôt sauvage, du trafic et du stockage illicite de déchets*, Ministère de la Justice, Direction des affaires criminelles et des grâces, octobre 2023.

⁶⁵⁶ Art. L. 541-3 du C. env. : « *Lorsque des déchets sont abandonnés, déposés ou gérés [de manière illégale], l'autorité titulaire du pouvoir de police compétente [...] peut lui ordonner le paiement d'une amende au plus égale à 15 000 € et le mettre en demeure d'effectuer les opérations nécessaires au respect de cette réglementation dans un délai déterminé.* ».

⁶⁵⁷ Ces contraventions sanctionnent par exemple l'abandon d'ordures, déchets, matériaux ou autres objets (art. R. 541-6, R. 541-76-1 C. env.), l'absence de respect des modalités de contrôle des circuits de traitements des déchets (art. R. 541-78 C. env.) ou l'absence de respect des modalités de transferts transfrontaliers de déchets (art. R.541-83 à R. 541-85 C. env.).

⁶⁵⁸ Ces contraventions sanctionnent par exemple l'abandon ou le dépôt de déchets entravant la voie publique (art. R. 644-2 C. Pén.) ou dans un parc naturel ou une réserve naturelle (art. R. 331-64 à R. 332-70 C. Pén.)

⁶⁵⁹ Art. L. 173-1 C. env. : « *Est puni d'un an d'emprisonnement et de 75 000 euros d'amende le fait, sans l'autorisation [...] mentionnée à l'article L. 512-1 [...] exigée pour un acte, une activité, une opération, une installation ou un ouvrage, de 1° Commettre cet acte ou exercer cette activité ; 2° Conduire ou effectuer cette opération ; 3° Exploiter cette installation ou cet ouvrage ;*

déchets (quatre ans d'emprisonnement et 150 000 euros d'amende)⁶⁶⁰, voire « écocide » si cet abandon ou dépôt illégal de déchets a été commis de manière intentionnelle et a entraîné des atteintes graves et durables⁶⁶¹ à l'environnement (dix ans d'emprisonnement et 4,5 millions d'euros d'amende, ce montant pouvant être majoré jusqu'à dix fois l'avantage tiré de la commission de l'infraction)⁶⁶².

353. **Conclusion | Chapitre 1 – La notion et la portée de la CPA.** La CPA constituerait donc un instrument simili-fiscal s'appliquant à l'ensemble des renvois / retraits de polluants et modifications de l'environnement directement effectués par les organisations assujetties, typiquement les entreprises. Pour ce faire, les entreprises déclareraient leur pollution ajoutée au sein d'un bilan de pollution ajoutée (BPA), qui pourrait faire l'objet de certifications par des organismes agréés et/ou de contrôles par la puissance publique. En fonction des situations, la CPA pourrait prendre des formes variées : prélèvement, rétribution, instrument fiscal, instrument

4° *Mettre en place ou participer à la mise en place d'une telle installation ou d'un tel ouvrage.* », cet article étant à lire de manière combinée avec les articles ci-dessous :

- Art. L. 512-1 C. env., disposant que les installations classées pour la protection de l'environnement (ICPE) doivent faire l'objet d'une autorisation : « *Sont soumises à autorisation les installations qui présentent de graves dangers ou inconvénients pour les intérêts mentionnés à l'article L. 511-1. L'autorisation, dénommée autorisation environnementale, est délivrée dans les conditions prévues au chapitre unique du titre VIII du livre Ier.* »
- Art. L. 511-1 C. env., impliquant que les ICPE incluent en particulier les décharges : « *Sont soumis aux dispositions du présent titre [...] les installations exploitées ou détenues par toute personne physique ou morale, publique ou privée, qui peuvent présenter des dangers ou des inconvénients soit pour la commodité du voisinage, soit pour la santé, la sécurité, la salubrité publiques, soit pour l'agriculture, soit pour la protection de la nature, de l'environnement et des paysages [...].* »

⁶⁶⁰ Art. L. 541-46, I, 4° C. env. : « *Est puni de quatre ans d'emprisonnement et de 150 000 euros d'amende le fait d'abandonner, déposer ou faire déposer, dans des conditions contraires aux dispositions du chapitre [« Prévention et gestion des déchets » du Code de l'environnement], des déchets* », le paiement d'une amende forfaitaire délictuelle pouvant cependant entraîner extinction de l'action publique : « *Pour l'infraction mentionnée au 4° du I du présent article, l'action publique peut être éteinte par le versement d'une amende forfaitaire d'un montant de 1 500 €. Le montant de l'amende forfaitaire minorée est de 1 000 € et le montant de l'amende forfaitaire majorée de 2 500 €.* ».

⁶⁶¹ Art. L. 231-3, al. 2 C. env. : « *Sont considérés comme durables les effets nuisibles sur la santé ou les dommages à la flore, à la faune ou à la qualité des sols ou des eaux superficielles ou souterraines qui sont susceptibles de durer au moins sept ans.* »

⁶⁶² Art. L. 231-3, al. 2 C. env. : « *Constituent [...] un écocide les infractions prévues à l'article L. 231-2, commises de façon intentionnelle, lorsqu'elles entraînent des atteintes graves et durables à la santé, à la flore, à la faune ou à la qualité de l'air, du sol ou de l'eau. La peine [...] est portée à dix ans d'emprisonnement [et] 4,5 millions d'euros, ce montant pouvant être porté jusqu'au décuple de l'avantage tiré de la commission de l'infraction.* », à lire de manière combinée avec l'art. L. 231-2 C. env. qui réprimait déjà « *le fait d'abandonner, de déposer ou de faire déposer des déchets [de manière illégale] lorsqu'ils provoquent une dégradation substantielle de la faune et de la flore ou de la qualité de l'air, du sol ou de l'eau* » de trois ans d'emprisonnement et de 150 000 euros d'amende.

de marché de quotas. Enfin, elle pourrait s'appliquer au niveau national, européen ou international.

Chapitre 2 – La détermination des taux de la CPA

354. **Introduction.** Afin d'adopter une approche écologique globale et éviter tout phénomène de transfert de pollution, la CPA aurait vocation à s'appliquer à l'ensemble des types de pollutions ou dépollutions en milieu terrestre, aquatique et aérien⁶⁶³. Se pose alors l'enjeu suivant : comment donner une valeur économique à cette large diversité d'interactions pouvant intervenir entre les agents et l'environnement naturel, c'est-à-dire l'ensemble des pollutions et dépollutions engendrées par les agents économiques ?

355. **Hypothèses et conventions.**

L'entreprise est supposée avoir effectué son bilan de pollution ajoutée, c'est-à-dire avoir listé pour un exercice fiscal donné l'ensemble de ses *interactions directes* avec l'environnement (renvois ou retraits d'éléments dans l'environnement, modifications de l'environnement) ayant positivement ou négativement impacté ce dernier. Il s'agit à présent de valoriser économiquement une telle pollution ajoutée, afin d'établir la *compensation de la pollution ajoutée* que l'entreprise devra payer.

Le signe de la valorisation économique de la pollution suivra certaines conventions. En effet, on rappelle que l'on souhaite mettre au point une fiscalité environnementale *juste* du point de vue des agents économiques, c'est-à-dire appliquant le double principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur ». Dans cette optique, on prend donc les conventions suivantes :

- La valorisation économique de la pollution (et donc la CPA à payer) sera *négative* du point de vue de l'agent économique responsable, en cas de pollution globalement *ajoutée*.
- La valorisation économique de la pollution (et donc la CPA à payer) sera *positive* du point de vue de l'agent économique responsable, en cas de pollution globalement *soustraite*.

Par « polluants », on désignera l'ensemble des interactions directes avec l'environnement, bien que ce terme soit réducteur⁶⁶⁴. Le terme « polluant » pourra donc désigner des interactions avec l'environnement diverses, par exemple le renvoi de substances polluantes telles que les gaz à effet de serre ou les métaux, le sur-prélèvement de faune et de flore, ou encore l'artificialisation des sols.

356. **Plan d'étude.** Les développements ci-dessous suivront la progression présentée en **Figure 59**. On étudie tout d'abord certaines considérations préliminaires sur la valorisation de la pollution (– Préliminaires –). On présente ensuite un système de pilotage de la pollution centré autour de polluants de référence (– Section 1 –). On

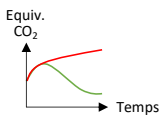
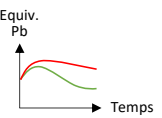
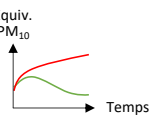
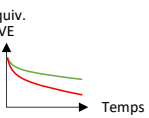
⁶⁶³ Pour plus de détail v. § 339.

⁶⁶⁴ Ce terme est bien adapté aux renvois d'éléments dans l'environnement, moins aux prélèvements dans l'environnement / modifications de l'environnement.

détaille alors la méthodologie de détermination des taux de CPA pour chaque polluant de référence (- Section 2 -), puis pour chaque polluant (- Section 3 -). On examine enfin les modalités d'acquittement possibles de la CPA (- Section 4 -).

Figure 59

Taux de la CPA | Les prix des divers polluants seraient déterminés à partir de prix directeurs de polluants de référence

		Limites planétaires			
		Changement climatique	Pollution chimique	Aérosols atmosphériques	Modification des usages des sols
1	Détermination de familles de polluants				
2	Choix d'un polluant de référence par famille	• CO ₂ : Référence	• Plomb : Référence	• Part. en suspension (PM ₁₀) : Référence	• Unité de valeur écologique : Référence
3	Calcul de coefficients d'équivalence ¹	• Méthane : PRG² 30 • Protox. azote : PRG 265	• Aluminium • Arsenic • Cadmium	• Part. fines (PM _{2,5}) • Part. très fines (PM _{1,0}) • Part. ultrafines (PM _{0,1})	• Milieux boisés • Friches • Champs
4	Comparaison des trajectoires réelle (—) et cible ³ (---) d'un indicateur cumulé pour chaque famille de polluant ⁴ sur une zone géographique pertinente ⁵				
5	Etablissement du prix du polluant de référence ⁶	• CO ₂ : 50€ / T	• Plomb	• Particules en suspension (PM10)	• Unité de valeur écologique d'un terrain
6	Utilisation des coefficients d'équivalence pour déterminer le prix de l'ensemble des polluants de la famille concernée ⁷	• Méthane : 1500€/T • Protox. azote : 7950€/T	• Aluminium • Arsenic • Cadmium	• Part. fines (PM _{2,5}) • Part. très fines (PM _{1,0}) • Part. ultrafines (PM _{0,1})	• Urbanisation • Forage d'un puit de pétrole

1. Les coefficients d'équivalence peuvent varier au cours du temps si on choisit de les faire dépendre de critères conjoncturels et non uniquement de critères physiques ; 2. Pouvoir de réchauffement global ; 3. Trajectoire permettant de respecter, autant que possible, la limite planétaire concernée ; 4. Obtenue en sommant les trajectoires pour chaque polluant, chaque trajectoire étant pondérée par le coefficient d'équivalence du polluant concerné. Cet indicateur cumulé sera alors mesuré en « équivalent-polluant de référence » ; 5. Zone typiquement transnationale ou nationale pour les polluants à effet global (e.g. gaz à effet de serre) et zone typiquement nationale, régionale ou municipale pour les polluants à effet local (e.g. particules fines) ; 6. Soit par un mécanisme de taxe itérativement ajustée en fonction des trajectoires de pollution observées, soit par un mécanisme de droits à polluer ; 7. Avec ajustement des prix selon la parité de pouvoir d'achat de la zone géographique concernée

Source : C. DAO

Préliminaires – La valorisation de la pollution

357. **Introduction.** Comment donner un prix à la pollution ? Il s'agit d'une des problématiques principales rencontrées par la fiscalité environnementale, dont un exemple emblématique est la valorisation du carbone. De manière symptomatique, le taux des taxes carbone entre les différents pays ainsi est très volatil, variant entre 1 et 139 USD par tonne de CO₂⁶⁶⁵. Déterminer un tel prix peut en effet s'avérer complexe, comme en témoignent les travaux ayant visé à déterminer en France une « valeur tutélaire du carbone » aussi dénommée « valeur de l'action pour le climat », afin d'aider les acteurs économiques publics et privés à effectuer certains choix d'investissement⁶⁶⁶.
358. **Plan d'étude.** Pour donner un prix à la pollution, deux considérations principales sont à examiner. Premièrement, il faut déterminer les *objectifs de la valorisation de la pollution*, soit budgétaires, soit incitatifs (– Sous-section 1 –). Deuxièmement, il faut choisir le *mode de valorisation de la pollution*, soit directement par des instruments fiscaux, soit indirectement par des instruments de marchés de quotas (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – Les objectifs de la valorisation de la pollution

359. **Introduction.** Pour donner un prix à la pollution, il est tout d'abord nécessaire de clarifier les objectifs poursuivis par une telle valorisation.
360. **Formulation théorique des objectifs de la valorisation de la pollution.** D'un point de vue théorique, il s'agit de privilégier un des deux types de relation que le prix de la pollution P et la quantité de pollution émise Q entretiennent.

Dans une approche budgétaire, le prix de la pollution P va déterminer le niveau de recettes fiscales environnementales disponibles pour compenser le *coût environnemental externe*⁶⁶⁷ de chaque unité de quantité de pollution Q.

Dans une approche incitative, le prix de la pollution P va influencer sur la quantité de pollution Q en désincitant plus ou moins les agents économiques à polluer.

⁶⁶⁵ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 30.

⁶⁶⁶ A. QUINET, *La valeur de l'action pour le climat. Une valeur tutélaire du carbone pour évaluer les investissements et les politiques publiques.*, France Stratégie, février 2019., dit « Rapport Quinet ».

⁶⁶⁷ V. § 867 pour une définition de ce concept.

361. **Formulation pratique des objectifs de la valorisation de la pollution.** D'un point de vue pratique, il faut déterminer quelles fins sont poursuivies par la fixation d'un « bon » prix de la pollution.

Dans une approche budgétaire, le bon prix de la pollution est celui qui permet de compenser ses coûts pour la société, soit pour réparer la pollution présente, soit pour prévenir une pollution future similaire.

Dans une approche incitative, le bon prix de la pollution est celui qui permet de réduire suffisamment la pollution engendrée de manière à respecter des engagements environnementaux donnés.

362. **Plan d'étude.** Il est donc possible de tarifier la pollution dans un objectif budgétaire (- Paragraphe 1 -) ou dans un objectif incitatif (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La valorisation de la pollution dans un objectif budgétaire

363. **Introduction.** Il est tout d'abord possible de valoriser la pollution dans un objectif budgétaire. Dans ce cas, l'objectif est de déterminer le prix adapté de la pollution permettant de compenser son *coût environnemental externe*, à savoir son *coût environnemental de réparation* et / ou son *coût environnemental de prévention*⁶⁶⁸.

364. **Méthodologie - Le bon prix de la pollution P est celui permettant de compenser le coût environnemental externe de la pollution Q.** Le prix de la pollution P doit être fixé de manière à au moins couvrir les frais engendrés par la réparation des effets de la pollution (principe « pollueur-payeur »). Pour calculer le coût environnemental d'un comportement polluant du point de vue de la société modélisée par l'ensemble des agents économiques, on se base sur le cadre théorique développé par Claude Riveline dans sa méthode d'évaluation des coûts⁶⁶⁹.

Un calcul exact sous la forme d'un échancier peut être effectué en premier lieu. Le coût environnemental d'un comportement polluant consiste dans ce cas en l'*échancier de pertes* engendrées par celui-ci au regard d'un scénario de référence et du point de vue de l'ensemble des agents économiques, durant une période temporelle donnée⁶⁷⁰.

Un calcul « résumé » sous la forme d'une valeur unique peut ensuite être réalisé à partir de cet échancier de gains et pertes, grâce à la théorie économique de l'actualisation. Il faut cependant accepter une perte d'information, le coût ne pouvant, « sans hypothèses restrictives, être résumé par un calcul de dépenses

⁶⁶⁸ Pour plus de détails sur ces notions, v. § 0.

⁶⁶⁹ V. § 864.

⁶⁷⁰ V. § 864 pour plus de détails sur cet échancier.

actualisées »⁶⁷¹. Ce coût environnemental « résumé » est alors déterminé en calculant la valeur actuelle nette d'un tel échéancier selon un taux d'actualisation à choisir.

365. **Finalité – Prix de la pollution P.** Le prix de la pollution P est ici vu comme finalité en tant que telle car il conditionne les ressources disponibles pour compenser le coût environnemental externe d'une quantité de pollution Q

366. **Inconvénients de la valorisation de la pollution dans un objectif budgétaire.** Il est donc possible de valoriser la pollution dans un objectif budgétaire, de manière à justement compenser son coût environnemental externe. Il est cependant à noter qu'il est difficile à mettre en œuvre une telle méthode en pratique.

En effet, les pertes engendrées à court et long terme par un comportement polluant sont difficilement calculables en raison de la très large variété de conséquences que celui-ci engendre, à des échelles de temps variables.

De plus, à supposer que l'on puisse déterminer un tel échéancier de pertes, le regroupement de ce dernier en une donnée financière unique dépend d'un taux d'actualisation dont la valeur exacte peut être sujette à débat.

Paragraphe 2 – La valorisation de la pollution dans un objectif incitatif

367. **Introduction.** Il est également possible de valoriser la pollution dans un objectif incitatif. Dans ce cas, l'objectif est de déterminer le prix adapté de la pollution permettant de suffisamment réduire les niveaux de pollution émise, afin d'atteindre certains objectifs environnementaux.

368. **Méthodologie – Le bon prix de la pollution P est celui permettant de diminuer le niveau de pollution Q en dessous d'objectifs environnementaux donnés :** Le niveau de pollution Q doit permettre de satisfaire à des engagements environnementaux donnés (par exemple les Accords de Paris sur le climat de 2015⁶⁷² dans le cas des gaz à effet de serre, ou la directive européenne sur la qualité de l'air⁶⁷³ dans le cas des polluants atmosphériques), et le prix de la pollution P doit être fixé de manière à respecter de telles contraintes.

369. **Finalité – Niveau de pollution Q.** Le niveau de pollution Q est ici vu comme finalité en tant que telle car l'objectif est ici de respecter des engagements

⁶⁷¹ C. RIVELINE, *Evaluation des coûts. Eléments d'une théorie de la gestion*, Paris, Presses des Mines, 2005, chap. 5.

⁶⁷² Accords de Paris sur le climat, *op. cit.*

⁶⁷³ Directive 2008/50/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2008 concernant la qualité de l'air ambiant et un air pur pour l'Europe, UE.

environnementaux donnés. Le prix de la pollution P est ici vu comme exclusivement au service du contrôle du niveau de pollution Q.

370. **Avantages de la valorisation de la pollution dans un objectif incitatif.** La valorisation de la pollution dans un objectif incitatif présente deux avantages.

Premièrement, cette approche est plus simple à mettre en œuvre, car le prix de la pollution sera déterminé de manière itérative en fonction des niveaux de pollution Q réellement observés par rapport aux trajectoires cibles visées.

Deuxièmement, et surtout, elle permet de fixer un prix dont la priorité est la limitation du niveau de la pollution (*efficacité environnementale incitative*), encore plus que la réparation de la pollution ayant été déjà émise (*efficacité environnementale budgétaire*). Cette approche préventive peut être considérée comme légitime, dans un contexte où la dégradation aggravée de l'environnement rend ses conséquences futures pour la société irréversibles et imprévisibles⁶⁷⁴.

371. **Comparatif - Les objectifs de la valorisation de la pollution.** La valorisation de la pollution peut donc s'effectuer dans deux objectifs, à savoir une visée *budgétaire* (« le juste prix de la pollution est celui qui permet de compenser son coût environnemental pour la société ») ou une visée *incitative* (« le juste prix de la pollution est celui qui réduit suffisamment cette dernière »). Ces deux approches sont fondées pour attribuer un prix à la pollution, mais sont plus adaptées dans des situations différentes.

La valorisation dans un objectif budgétaire est mieux adaptée dans le cas où le niveau de pollution collective est faible. En effet, dans ce cas, l'environnement est relativement préservé et les agents disposent alors de beaucoup de « marge » pour polluer l'environnement.

⁶⁷⁴ Par exemple, au-delà d'un certain seuil d'augmentation des températures, les conséquences du changement climatique deviennent irréversibles et imprévisibles, rendant par ailleurs tout chiffrage économique, et donc toute valorisation de la pollution dans un objectif budgétaire, fortement incertains. À ce sujet, v. notamment l'ouvrage suivant : A. POTTIER, *Comment les économistes réchauffent la planète*, Paris, SEUIL, 8 septembre 2016. ; Pour un commentaire de cet ouvrage : F. JANY-CATRICE, « Pour des sciences sociales du changement climatique ? », *Revue de la régulation. Capitalisme, institutions, pouvoirs*, juin 2017, n° 21, § 10. « [Pottier critique le fait] que Stern propose, sans y voir d'incongruité dans son propos, un chiffrage des dommages à +8 °C. de réchauffement climatique... Pour Pottier, au-delà d'un certain seuil, disons 2 ou 3 °C de réchauffement, les extrapolations ne peuvent être, en l'état des connaissances, que supputations, ne valant pas mieux qu'un « tirage au sort ». [...] Au contraire, d'autres disciplines montrent à quel point le changement climatique aura des conséquences plus désastreuses – comprenant par exemple des pertes sèches de biodiversité, mais aussi des guerres du climat – perspectives bien plus irréversibles que la perte de quelques points de croissance. souffrent de multiples apories, et reposent sur des choix arbitraires et controversés. »

- Une valorisation de la pollution dans un objectif *incitatif* donnerait alors un prix de la pollution potentiellement trop bas⁶⁷⁵.
- La priorité du prix de la pollution est donc de compenser son *coût environnemental externe*, à savoir son *coût environnemental de réparation* et / ou son *coût environnemental de prévention*, dans un objectif *budgétaire*.

La valorisation dans un objectif incitatif est mieux adaptée dans le cas où le niveau de pollution collective est élevé. En effet, dans ce cas, la dégradation de l'environnement est élevée et ses conséquences deviennent de plus en plus irréversibles et imprévisibles pour la société.

- Une valorisation de la pollution dans un objectif *budgétaire* n'aurait alors que peu de sens, étant donné l'impossibilité d'anticiper et estimer les dommages causés à la société à l'avenir.
- La priorité du prix de la pollution est donc de réduire suffisamment de la pollution émise par les agents, dans un objectif *incitatif*.

Sous-section 2 – Les modes de valorisation de la pollution

372. **Introduction.** Pour donner un prix à la pollution, il est également nécessaire de choisir son mode de valorisation. De nombreuses méthodes de valorisation de la pollution ont été dégagées par les économistes (par exemple : prix de marché, coût d'atténuation, prix hédoniques, évaluation contingente)⁶⁷⁶. Celles-ci sont listées en **Figure 60** et détaillées dans le cadre théorique⁶⁷⁷.

⁶⁷⁵ Étant donné que les agents disposent alors de beaucoup de « marge » pour polluer l'environnement, l'incitation à ne pas polluer n'a pas besoin d'être forte, et donc une valorisation de la pollution dans une visée incitative fournira un chiffre bas.

⁶⁷⁶ S. BONNER, « Chapter 12: Non-Market Valuation Methods », in *Social cost benefit analysis and economic valuation*, Australia, The University of Queensland, 18 février 2022.

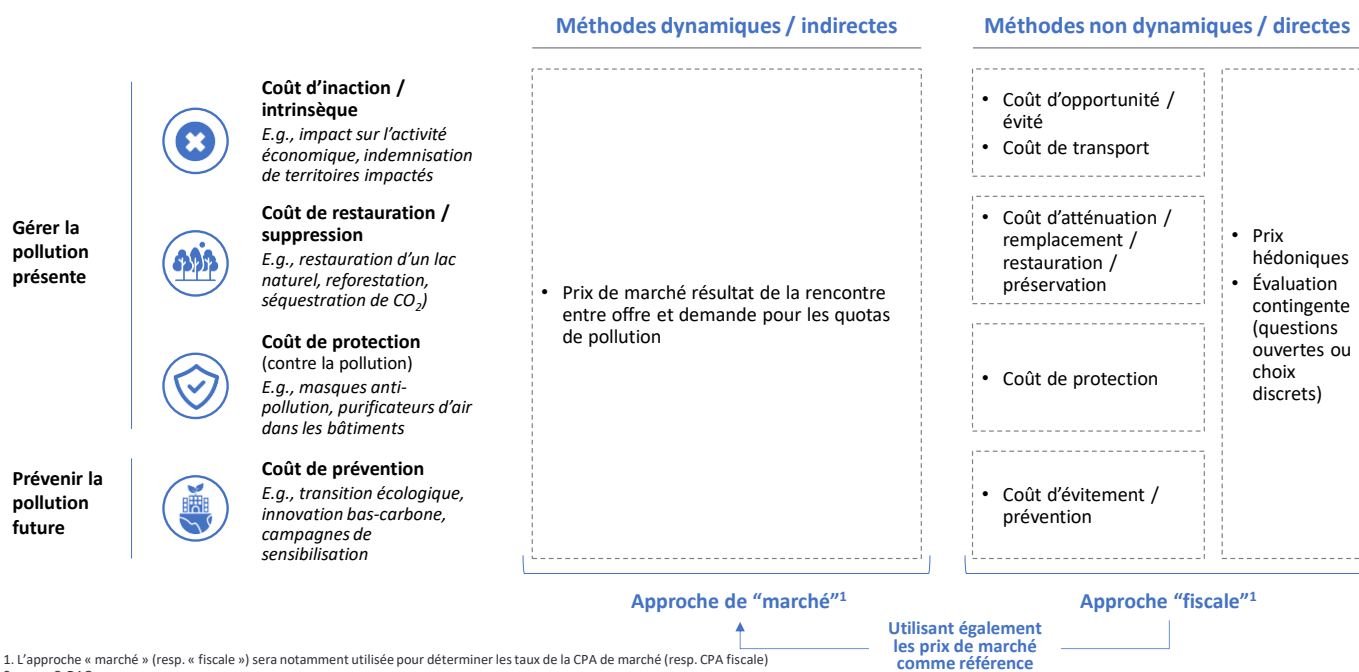
⁶⁷⁷ V. § 869.

Figure 60

Taux de la CPA | Diverses méthodes économiques, dynamiques ou non-dynamiques, sont disponibles pour valoriser la pollution

5

Établissement du prix du polluant de référence



373. **Formulation théorique des modes de la valorisation de la pollution.** D'un point de vue théorique, les méthodes précédemment citées peuvent venir soutenir deux grandes modes de valorisation possibles pour la puissance publique. Il s'agit en effet de déterminer si on fixe le prix de la pollution P directement⁶⁷⁸, ou si on le fixe indirectement en plafonnant la quantité de pollution émise Q ⁶⁷⁹, étant donné que les grandeurs P et Q sont interdépendantes.

Dans une approche directe, on fixe le prix de la pollution P directement.

Dans une approche indirecte, on plafonne la quantité de pollution Q , et on laisse indirectement le prix P s'établir.

374. **Formulation pratique des modes de la valorisation de la pollution.** D'un point de vue pratique, ces deux approches directes et indirectes ont donné lieu à deux outils

⁶⁷⁸ Dans ce cas, la puissance publique pourra utiliser des méthodes de valorisation comme le coût d'opportunité, le coût d'atténuation, les prix hédoniques ou l'évaluation contingente. Elle pourra également observer les prix de marché (*respectivement* les prix de marché indirects) du polluant concerné, dans le cas où un marché existerait pour ce polluant (*respectivement* pour un polluant similaire).

⁶⁷⁹ Dans ce cas, la puissance publique utilisera par définition des méthodes de valorisation de prix de marché (ou de prix de marché indirects).

économiques de politique écologique : les taxes environnementales, ainsi que les marchés d'échanges de quotas ou droits à polluer⁶⁸⁰. Une littérature abondante a mis en regard ces deux approches, pour en étudier les atouts et limites respectifs⁶⁸¹. Ces deux mécanismes suivent des approches symétriques :

Dans une approche directe (« tax-and-adjust »), les taxes environnementales fixent directement le prix de la pollution en imposant cette dernière selon un taux défini par la puissance publique⁶⁸². Elles laissent ensuite indirectement les quantités de pollution s'établir (approche « tax-and-adjust ») par ajustement du comportement des agents économiques.

Dans une approche indirecte (« cap-and-trade »), les marchés de quotas fixent les quantités maximales de pollution en allouant un nombre limité de quotas de pollution c'est-à-dire de droits à polluer l'environnement d'une certaine manière⁶⁸³, selon un plafond défini par la puissance publique. Ils laissent ensuite indirectement les prix de la pollution s'établir par échanges de quotas entre participants de marché.

375. **Revue de l'existant.** Dans les faits, ces deux instruments cohabitent aujourd'hui au niveau international : un grand nombre d'États disposent de taxes environnementales⁶⁸⁴, tandis que des marchés de quotas de carbone ont été mis en place dans diverses régions géographiques (notamment Union Européenne, États-Unis, Chine). En France, l'idée d'une « carte carbone », qui instaurerait des quotas personnels de carbone de manière à limiter les émissions des particuliers, a également été évoquée⁶⁸⁵.

⁶⁸⁰ V. notamment *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative »*, *op. cit.*, p. 4.

⁶⁸¹ V. par exemple : R. STAVINS, « Carbon Taxes vs Cap and Trade: Theory and Practice », *op. cit.* ; J. WOOD, « The Pros and Cons of Carbon Taxes and Cap-and-Trade Systems », *op. cit.* ; L.H. GOULDER et A. SCHEIN, « Carbon Taxes vs. Cap and Trade », *op. cit.* ; P. CRIQUI, B. FARACO et A. GRANDJEAN, « Chapitre 6. La taxe carbone, les instruments fiscaux et les nouvelles régulations », *op. cit.* ; concernant les conséquences induites par les deux mécanismes : Y. CHEN *et al.*, « A clean innovation comparison between carbon tax and cap-and-trade system », *op. cit.*

⁶⁸² Ainsi, en droit français par exemple, les taux de la taxe relèvent de la compétence du législateur. V. Constitution française du 4 octobre 1958, *op. cit.*, art. 34. : « La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »

⁶⁸³ Typiquement en émettant du dioxyde de carbone ou un gaz à effet de serre équivalent.

⁶⁸⁴ M.F. BASHIR *et al.*, « Unveiling the heterogeneous impacts of environmental taxes on energy consumption and energy intensity: Empirical evidence from OECD countries », *Energy*, juillet 2021, vol. 226, p. 120366.

⁶⁸⁵ S. DESMETTRE, « La carte carbone : une alternative à la taxe ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2009, vol. 6, n° 2, pp. 145-148.

376. **Plan d'étude.** La valorisation de la pollution peut ainsi être effectuée directement par des instruments fiscaux (- Paragraphe 1 -) ou indirectement par des instruments de marchés de quotas (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La valorisation de la pollution par des dispositifs fiscaux

377. **Introduction.** La pollution peut être régulée par des instruments fiscaux, selon une approche « tax-and-adjust » : le prix de la pollution est fixé par la puissance publique, les quantités de pollution émises s'établissant ensuite par ajustement du comportement des agents économiques. Les avantages et inconvénients de cette approche sont les suivants.
378. **Avantages et inconvénients.** La valorisation de la pollution par des dispositifs fiscaux se caractérise par plusieurs points de forces et limites.

Les avantages d'une valorisation de la pollution par des dispositifs fiscaux tiennent principalement à sa simplicité de mise en œuvre et la stabilité des prix de la pollution qu'elle induit.

- Concernant la mise en œuvre, celle-ci est à priori plus simple comparée aux instruments de marché de quotas, étant donné que les infrastructures pour mettre en place, calculer et collecter des taxes sont à priori déjà en place dans un pays donné, et qu'il n'est pas nécessaire de mettre en place un système d'allocation de quotas⁶⁸⁶. Pour cette raison, la taxation environnementale peut être considérée comme plus adaptée dans certains secteurs tels que le transport automobile ou le chauffage / la climatisation résidentielle⁶⁸⁷.
- Concernant les prix de la pollution, ceux-ci sont à priori plus stables et prévisibles. Les prix des polluants sont déterminés par le régulateur, et sont donc pas soumis à d'éventuels dysfonctionnements de marché tels que l'absence de liquidité ou les comportements spéculatifs. Cela peut potentiellement faciliter l'acceptabilité du dispositif auprès des contribuables, notamment les particuliers⁶⁸⁸.

Les inconvénients d'une valorisation de la pollution par des dispositifs fiscaux tiennent principalement à l'absence de contrôle direct sur les quantités de pollution émises et la difficulté à déterminer un « juste » prix de la pollution.

⁶⁸⁶ C. FRANK, « Pricing Carbon: A Carbon Tax or Cap-And-Trade? », *Brookings*, 2014, § 6.

⁶⁸⁷ *Ibid.*, § 8.

⁶⁸⁸ P. CRIQUI, B. FARACO et A. GRANDJEAN, « Chapitre 5. Les quotas d'émission et les instruments de marché », in *Les États et le carbone*, Développement durable et innovation institutionnelle, Paris cedex 14, Presses Universitaires de France, 2009, § 95.

- Concernant les quantités de pollution, il y a incertitude sur les niveaux finalement émis. Les prix de la pollution n'offrent qu'un levier indirect au régulateur pour réguler les trajectoires d'émissions en fonction des cibles qu'il souhaite atteindre, étant donné qu'il ne maîtrise pas directement les quantités de pollution émise.
- Concernant les prix de la pollution, il est nécessaire d'obtenir un consensus sur leur valeur. De manière similaire aux débats actuels sur la cible d'inflation de 2% de la BCE⁶⁸⁹, le prix de la pollution à retenir peuvent faire l'objet d'un débat fort, entre recommandations scientifiques et aptitude des agents économiques à s'adapter. En effet, les prix de la pollution sont susceptibles d'indirectement influencer les prix de l'ensemble des biens et services mis à disposition sur le marché affecté par une telle fiscalité environnementale.
- Concernant les prix de la pollution, ceux-ci sont fixés de manière peu flexible et à priori non optimale d'un point de vue économique. Il est souvent difficile d'un point de vue juridique, administratif et politique de régulièrement mettre à jour les taux d'une taxe⁶⁹⁰. Les prix de la pollution en résultant sont donc à priori moins dynamiques⁶⁹¹ que des prix qui seraient déterminés sur un marché, et en conséquence sont susceptibles de s'établir à des niveaux non optimaux d'un point de vue économique⁶⁹².

379. **Perspectives.** Pour réguler la pollution, les instruments fiscaux présentent donc l'avantage d'être relativement simples à mettre en œuvre, en particulier pour les « petits » pollueurs, et d'assurer une certaine stabilité des prix. Pour autant, subsiste une incertitude sur les quantités de pollution qui seront réellement émises, tandis que le manque de flexibilité des prix peut pénaliser l'optimalité économique du dispositif.

Paragraphe 2 - La valorisation de la pollution par des dispositifs de marché de quotas

380. **Introduction.** La pollution peut être régulée par des instruments de marché de quotas, selon une approche « cap-and-trade » : le plafond de pollution est fixé par

⁶⁸⁹ C. BLOT, C. BOZOU et P. HUBERT, « Partie III. La révision des cibles d'inflation de la Fed et de la BCE », *Revue de l'OFCE*, 2021, vol. 174, n° 4, § 3.

⁶⁹⁰ C. FRANK, « Pricing Carbon », *op. cit.*, § 5.

⁶⁹¹ Bien qu'il soit possible, même dans le cas d'une taxe, d'obtenir des niveaux de taux « dynamiques » en indexant ceux-ci sur une variable de marché. En France, par exemple, les taux de la TIPP ont été variables en fonction du cours du pétrole entre 2000 et 2002 (« TIPP flottante »). V. à ce sujet : A. BAUDU *et al.*, « Repères sur la gestion et les finances publiques », *op. cit.*, § 21.

⁶⁹² C. FRANK, « Pricing Carbon », *op. cit.*

la puissance publique et des quotas de pollution sont périodiquement émis par celle-ci en nombre limité. Le prix de la pollution s'établit ensuite par conjonction de l'offre et de la demande entre agents économiques participant au marché. Les avantages et inconvénients de cette approche sont les suivants.

381. **Avantages et inconvénients.** La valorisation de la pollution par des dispositifs de marchés de quotas se caractérise par plusieurs points de forces et limites.

Les avantages d'une valorisation de la pollution par des dispositifs de marchés de quotas tiennent principalement au contrôle direct sur les quantités de pollution émises et la détermination aisée d'un « juste » prix de la pollution.

- Concernant les quantités de pollution, il y a certitude sur les niveaux finalement émis. Les plafonds de quantité de pollution offrent un levier directement actionnable par le régulateur pour réguler les trajectoires d'émissions en fonction des cibles qu'il souhaite atteindre.
- Concernant les prix de la pollution, ceux-ci sont à priori optimaux d'un point de vue économique. Les prix des polluants de référence sont entièrement déterminés par le marché sous contraintes fixées par le régulateur, et sont donc à ce titre économiquement « justes ». Il est de plus possible d'instaurer sur de tels marchés des instruments financiers (contrats à terme, options), afin d'offrir aux agents économiques la possibilité de couvrir le risque lié à la fluctuation des prix et ainsi fluidifier les échanges⁶⁹³.

Les inconvénients d'une valorisation de la pollution par des dispositifs de marchés de quotas tiennent principalement à sa complexité de mise en œuvre et la volatilité des prix de la pollution qu'elle induit.

- Concernant la mise en œuvre, celle-ci est à priori plus complexe comparée aux instruments fiscaux. En effet, la mise en place par la puissance publique d'un ou plusieurs marchés d'échanges de quotas d'émissions nécessite des mécanismes d'allocation de quotas⁶⁹⁴ ainsi que d'éventuels dispositifs de régulation du marché en cas de dysfonctionnements. En conséquence, les marchés de quotas de

⁶⁹³ V. à ce sujet Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Vers une surveillance renforcée du marché relatif au système européen d'échange de quotas d'émission, 2010. : « *Le SEQE se caractérise notamment par la participation active d'intermédiaires financiers, qui ont facilité les échanges entre installations et élaboré des produits dérivés, tels que les futures (contrats à terme fermes standardisés), les contrats d'option et les swaps (contrats d'échange), pour aider les entreprises assujetties à gérer le risque. L'éventail plus large de participants qui en résulte accroît la liquidité du marché du carbone et contribue à l'émergence d'un signal de prix du carbone fiable. L'intermédiation d'entreprises financières est particulièrement importante pour les petites et moyennes entreprises et pour les exploitants d'installations qui ne disposent pas des ressources ou du savoir-faire nécessaires, ou dont les besoins de conformité peu importants ne justifient pas une présence directe en continu sur le marché du carbone.* »

⁶⁹⁴ C. FRANK, « Pricing Carbon », *op. cit.*, § 7.

pollution peuvent être considérés comme plus adaptés pour les agents économiques les plus émetteurs, typiquement les entreprises disposant d'installations industrielles⁶⁹⁵.

- Concernant les prix de la pollution, ceux-ci sont à priori plus volatils. Ce mécanisme est enclin aux dérives en cas de dysfonctionnement du marché : surabondance de quotas s'accumulant au cours du temps⁶⁹⁶, problèmes de liquidité, acteurs adoptant des comportements spéculatifs⁶⁹⁷. Cela peut poser un problème d'acceptabilité fort auprès des contribuables, notamment individuels⁶⁹⁸.
- Concernant les quantités de pollution, il est nécessaire d'obtenir un consensus sur les seuils cibles à atteindre, c'est-à-dire les limites annuelles d'émissions de polluants au sein du ou des États concernés par le marché de quotas.

382. **Perspectives.** Pour réguler la pollution, les instruments de marchés de quotas présentent donc l'avantage de directement contrôler les seuils de pollution émise, et permettent, sauf dysfonctionnement de marché, la formation de prix économiquement optimaux. Pour autant, ce système est plus complexe à mettre en œuvre et sera donc généralement mieux adapté aux « grands pollueurs ». De plus les mécanismes de marchés sont sujets à des dysfonctionnements propres à entraîner une forte volatilité des prix, pouvant alors miner leur acceptabilité auprès des contribuables.

383. **Comparatif Les objectifs de la valorisation de la pollution.** Pour valoriser la pollution, les mécanismes de taxe sur la pollution et de marchés de quotas de pollution présentent donc des avantages et inconvénients respectifs, tenant au caractère symétrique des approches qu'ils adoptent ainsi qu'à certaines considérations pratiques. Ces instruments ont donc vocation à agir de manière complémentaire⁶⁹⁹, le choix de l'outil pouvant être considéré, au vu des enjeux écologiques actuels, comme une question de « second ordre »⁷⁰⁰.

⁶⁹⁵ *Ibid.*, § 13.

⁶⁹⁶ Par exemple, le SEQE-UE a vu en 2018 la création d'une réserve de stabilité permettant à la puissance publique de retirer du marché une certaine quantité de quotas en cas de surabondance de ces derniers. V. à ce sujet : C. LOETSCHER, « Les SEQE – systèmes d'échange de quotas d'émission », *op. cit.*, § 12.

⁶⁹⁷ C. CHENEVIÈRE, « Le marché européen des quotas de CO₂ », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2009, vol. 2040, n° 35, § 144.

⁶⁹⁸ P. CRIQUI, B. FARACO et A. GRANDJEAN, « Chapitre 5. Les quotas d'émission et les instruments de marché », *op. cit.*, § 95.

⁶⁹⁹ C. FRANK, « Pricing Carbon », *op. cit.*, § 13.

⁷⁰⁰ En reprenant les termes de Jean Tirole, prix Nobel d'économie 2014 sur la question du choix entre taxe et marchés de quotas. V. J. TIROLE, « Intervention à la fondation EDF sur le thème de la gouvernance pour lutter contre le changement climatique », 29 juin

La valorisation par des instruments fiscaux est mieux adaptée aux cas où la pollution ou dépollution individuelle de l'agent est faible en valeur absolue, c'est-à-dire dans les cas où les agents sont des « petits » pollueurs ou dépollueurs, en particulier les entreprises de taille réduite et les particuliers. En effet, ils sont plus simples à mettre en œuvre, et présentent l'avantage d'assurer une stabilité des prix de la pollution qui est importante pour fonder leur acceptabilité auprès de ce type de contribuables.

La valorisation par des instruments de marché de quotas est mieux adaptée aux cas où le niveau de pollution ou dépollution individuelle de l'agent est élevé en valeur absolue, c'est-à-dire dans les cas où les agents sont de « grands » pollueurs ou dépollueurs, en particulier les entreprises disposant de larges installations industrielles. En effet, s'ils requièrent un formalisme administratif plus lourd, ils permettent à la puissance publique d'exercer un contrôle direct sur les quantités de pollution émises par les plus grands pollueurs. Ainsi, les marchés de quotas de carbone actuellement en place – par exemple le SEQUE-UE dans l'Union Européenne ou le RGGI⁷⁰¹ pour les États du Nord-Est des États-Unis – visent généralement des entreprises fortement émettrices.

384. **Conclusion | Préliminaires - La valorisation de la pollution.** Afin de réguler l'impact environnemental engendré par les agents, on a donc présenté les différentes considérations à prendre en compte pour valoriser la pollution.

Concernant l'objectif de la valorisation de la pollution, l'objectif incitatif (« le juste prix de la pollution est celui qui réduit suffisamment cette dernière ») semble être à privilégier par rapport à l'objectif budgétaire (« le juste prix de la pollution est celui qui permet de réparer et/ou de prévenir cette dernière »). En effet, le contexte actuel est caractérisé par un niveau de pollution collective forte, c'est-à-dire une dégradation avancée, parfois irréversible, de l'environnement. À l'inverse, l'objectif budgétaire est mieux adapté dans le cas où le niveau de pollution collective est faible.

Concernant le mode de valorisation de la pollution, les deux approches, fiscale et de marché, présentent des avantages et inconvénients respectifs. Elles sont cependant toutes les deux fondées, et on peut considérer qu'elles ont vocation à agir de manière complémentaire : les instruments fiscaux semblent plus adaptés

2015. Notamment : « *Ne pas tarifer le carbone, c'est faire du dumping [...] que ce soit une taxe carbone ou un marché carbone, c'est une question de second ordre* ».

⁷⁰¹ Le Regional Greenhouse Gas Initiative (RGGI) est un marché de quotas d'émission de gaz à effet de serre mis en place en 2009 dans dix États du Nord-Est américain. V. par exemple à ce sujet : C. DE PERTHUIS, S. SHAW et S. LECOURT, « Quel(s) type(s) d'instrument(s) employer pour lutter contre le changement climatique ? », *Vie & sciences de l'entreprise*, 2010, vol. 183-184, n° 1-2, § 21.

aux « petits » pollueurs, tandis que les instruments de marché de quotas paraissent mieux convenir aux « grands » pollueurs.

385. **Transition.** Ces développements vont alors permettre d'éclairer la manière dont les taux de la CPA seront fixés.

Section 1 – Un pilotage de la pollution centré autour de polluants de référence

386. **Introduction.** Pour traiter de la grande variété de pollutions et dépollutions pouvant intervenir, on présente ici un système de pilotage centré autour de polluants de référence (**Figure 61**).
387. **Plan d'étude.** Ce système regrouperait l'ensemble des polluants existants au sein d'un nombre réduit de N familles de polluants, ces familles étant chacune composées de polluants similaires (– Sous-section 1 –). Chaque famille de polluant serait alors représentée par un polluant de référence (– Sous-section 2 –). Une quantité donnée d'un polluant pourrait alors être convertie en une quantité de polluant de référence par le biais de coefficients d'équivalence, ces coefficients exprimant la nocivité de chaque polluant de cette famille comme un multiple de la nocivité du polluant de référence (– Sous-section 3 –). Cette agrégation rendrait possible le suivi de la N trajectoires réelles d'équivalents-polluants de référence en comparaison à une trajectoire cible (– Sous-section 4 –).
388. **Conventions.** Par simplicité, on abrège ici le terme « comportement polluant » en « polluant ».

Figure 61

Taux de la CPA | Le pilotage de la pollution se ferait par famille de polluants centrées autour de polluants de référence

Limites planétaires				
1 Détermination de familles de polluants 2 Choix d'un polluant de référence par famille 3 Calcul de coefficients d'équivalence ¹	Changement climatique <ul style="list-style-type: none"> CO₂ : Référence Méthane : PRG² 30 Protox. azote : PRG 265 	Pollution chimique <ul style="list-style-type: none"> Plomb : Référence Aluminium Arsenic Cadmium 	Aérosols atmosphériques <ul style="list-style-type: none"> Part. en suspension (PM₁₀) : Référence Part. fines (PM_{2,5}) Part. très fines (PM_{1,0}) Part. ultrafines (PM_{0,1}) 	Modification des usages des sols <ul style="list-style-type: none"> Unité de valeur écologique : Référence Milieux boisés Friches Champs
	4 Comparaison des trajectoires réelle (—) et cible ³ (---) d'un indicateur cumulé pour chaque famille de polluant ⁴ sur une zone géographique pertinente ⁵			
5 Etablissement du prix du polluant de référence ⁶	<ul style="list-style-type: none"> CO₂ : 50€ / T 	<ul style="list-style-type: none"> Plomb 	<ul style="list-style-type: none"> Particules en suspension (PM10) 	<ul style="list-style-type: none"> Unité de valeur écologique d'un terrain
6 Utilisation des coefficients d'équivalence pour déterminer le prix de l'ensemble des polluants de la famille concernée ⁷	<ul style="list-style-type: none"> Méthane : 1500€/T Protox. azote : 7950€/T 	<ul style="list-style-type: none"> Aluminium Arsenic Cadmium 	<ul style="list-style-type: none"> Part. fines (PM_{2,5}) Part. très fines (PM_{1,0}) Part. ultrafines (PM_{0,1}) 	<ul style="list-style-type: none"> Urbanisation Forage d'un puit de pétrole

1. Les coefficients d'équivalence peuvent varier au cours du temps si on choisit de les faire dépendre de critères conjoncturels et non uniquement de critères physiques ; 2. Pouvoir de réchauffement global ; 3. Trajectoire permettant de respecter, autant que possible, la limite planétaire concernée ; 4. Obtenu en sommant les trajectoires pour chaque polluant, chaque trajectoire étant pondérée par le coefficient d'équivalence du polluant concerné. Cet indicateur cumulé sera alors mesuré en « équivalent-polluant de référence » ; 5. Zone typiquement transnationale ou nationale pour les polluants à effet global (e.g. gaz à effet de serre) et zone typiquement nationale, régionale ou municipale pour les polluants à effet local (e.g. particules fines) ; 6. Soit par un mécanisme de taxe itérativement ajustée en fonction des trajectoires de pollution observées, soit par un mécanisme de marché de droits à polluer ; 7. Avec ajustement des prix selon la parité de pouvoir d'achat de la zone géographique concernée

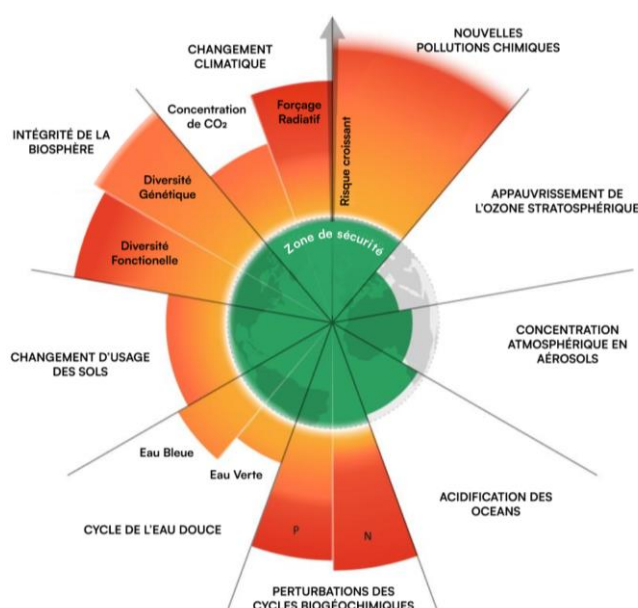
Source : C. DAO

Sous-section 1 - La détermination de N familles de polluants

389. **Préliminaires.** Pour créer des familles de polluants, il est possible de s'inspirer du concept de *limites planétaires* développé en 2009 par le Stockholm Resilience Center, en collaboration avec une équipe internationale de chercheurs⁷⁰², et depuis mis à jour par des publications régulières⁷⁰³. Ce concept expose neuf frontières ne devant pas être dépassées si l'humanité souhaite vivre de manière pérenne sur Terre (**Figure 62** et **Figure 63**) : (1) Changement climatique ; (2) Érosion de la biodiversité ; (3) Modifications des usages des sols ; (4) Utilisation d'eau douce ; (5) Perturbation des cycles biochimiques de l'azote et du phosphore ; (6) Acidification des océans ; (7) Aérosols atmosphériques ; (8) Diminution de la couche d'ozone ; (9) Pollution chimique (nouvelles entités).

Figure 62

9 limites planétaires doivent être respectées si l'humanité souhaite vivre de manière pérenne sur Terre (2023)



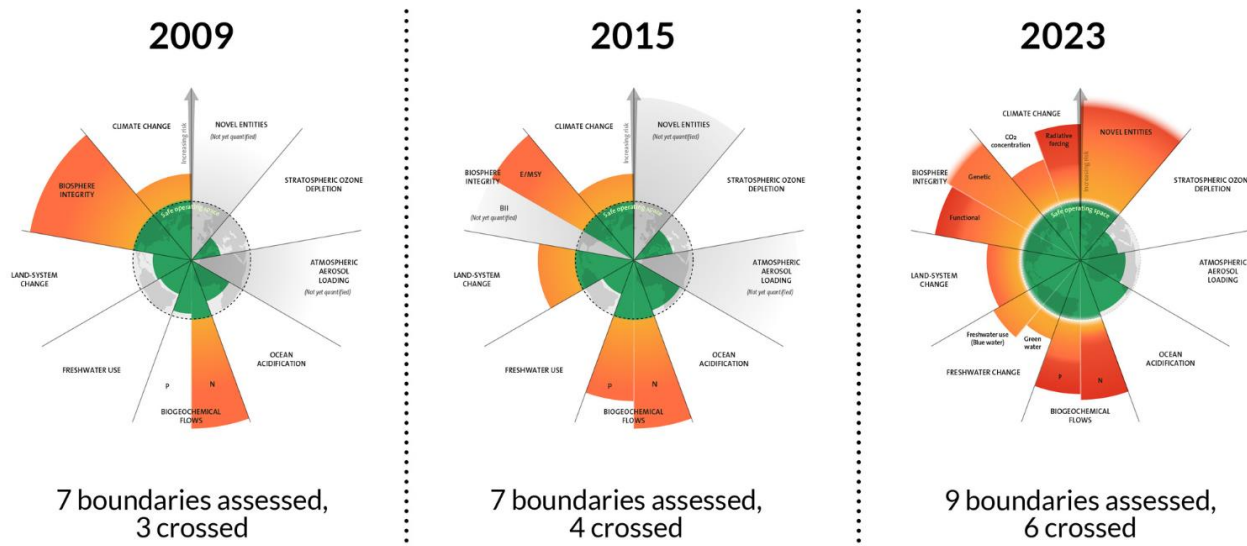
Source : Stockholm Resilience Center, Stockholm University. Based on Richardson et al. 2023, Steffen et al. 2015, and Rockström et al. 2009

⁷⁰² J. ROCKSTRÖM *et al.*, « A safe operating space for humanity », *Nature*, septembre 2009, vol. 461, n° 7263, pp. 472-475.

⁷⁰³ Par exemple une étude de 2022 a quantifié la limite planétaire « Pollution chimique (nouvelles entités) » et établi que celle-ci était dépassée. V. L. PERSSON *et al.*, « Outside the Safe Operating Space of the Planetary Boundary for Novel Entities », *Environmental Science & Technology*, février 2022, vol. 56, n° 3, pp. 1510-1521.

Figure 63

6 limites planétaires parmi les 9 sont aujourd'hui dépassées (Évolution 2009-2023)



Source : Stockholm Resilience Center, Stockholm University. Based on Richardson et al. 2023, Steffen et al. 2015, and Rockström et al. 2009

390. **Principe.** N familles de polluants seraient créées, en principe neuf familles, chaque famille correspondant à une limite planétaire et étant composée de polluants contribuant à dépasser cette limite planétaire. Par exemple :

La famille de polluants « Changement climatique » inclurait l'ensemble des gaz à effet de serre.

La famille de polluants « Aérosols atmosphériques » inclurait l'ensemble des particules en suspensions dans l'atmosphère possédant une taille allant d'une fraction de micromètre à plusieurs micromètres.

391. **Exceptions.** Si nécessaire, afin de poursuivre des objectifs d'intérêt général spécifiques, des sous-familles de polluants pourraient être introduites au sein de ces neuf familles⁷⁰⁴.

⁷⁰⁴ Par exemple, au sein de la famille de comportements de polluants « Erosion de la biodiversité », la puissance publique pourra vouloir segmenter la biodiversité en plusieurs catégories (e.g. espèces terrestres, marines et aériennes) pour les réguler indépendamment. À cette fin, elle pourra créer des sous-familles de comportements polluants dédiées (e.g. les familles « Erosion de la biodiversité terrestre », « Erosion de la biodiversité marine », « Erosion de la biodiversité aérienne »).

Il est à noter que certains polluants peuvent contribuer au dépassement de deux ou plusieurs limites planétaires⁷⁰⁵. Dans ce cas, de tels polluants seraient à la fois inclus dans les deux (ou plus) familles de polluants concernées.

Sous-section 2 – Le choix d’un polluant de référence pour chaque famille de polluants

392. **Choix d’un polluant de référence pour chaque famille de polluant.** Pour chaque famille de polluants serait alors choisi un *polluant de référence* représentatif de l’ensemble des polluants présents dans la famille⁷⁰⁶. Des exemples indicatifs seraient :

- Famille de polluant « Changement climatique » : Dioxyde de carbone.
- Famille de polluant « Pollution chimique » : Plomb.
- Famille de polluant « Aérosols atmosphériques » : Particule en suspension PM₁₀.
- Famille de polluants « Modification des usages des sols » : Unité de valeur écologique d’un terrain⁷⁰⁷.

Sous-section 3 – Le calcul de coefficients d’équivalence entre polluants et polluant de référence

393. **Principe.** Au sein d’une même famille de polluants, des coefficients d’équivalence entre polluants et polluant de référence seraient déterminés. Ces coefficients exprimeraient la nocivité de chaque polluant de cette famille comme un multiple de la nocivité du polluant de référence (par exemple « rejeter 1 kg de nickel est N fois plus polluant que rejeter 1 kg de plomb »).

394. **Avantages et inconvénients.**

Les avantages des coefficients d’équivalence tiennent à leur rôle de facilitateur dans tout système de valorisation de la pollution⁷⁰⁸. En effet, ils

⁷⁰⁵ Par exemple, le dioxyde de carbone contribue à la fois à réchauffer l’atmosphère (limite planétaire « Changement climatique » et à diminuer le pH des océans (limite planétaire « Acidification des océans »).

⁷⁰⁶ On verra alors que le prix d’un polluant de référence servira de base pour valoriser l’ensemble des autres polluants de la même famille.

⁷⁰⁷ Unité indicative mesurant la valeur écologique d’un terrain, par le biais de considérations par exemple relatives à la naturalité et à l’intérêt patrimonial ou esthétique du milieu. Des approches ont été proposées en ce sens, v. par exemple : GAËTAN DU BUS DE WARNAFFE et F. DEVILLEZ, « Quantifier la valeur écologique des milieux pour intégrer la conservation de la nature dans l’aménagement des forêts : une démarche multicritères », *Annals of Forest Science*, 2002, vol. 59, n° 4, pp. 369-387.

⁷⁰⁸ C’est dans cette optique que le Greenhouse gas protocol (GHG) a établi une liste détaillée de différents PRG à 100 ans pour de nombreux gaz à effet de serre. V.

permettent de convertir les quantités et les prix des polluants au sein d'une même famille de polluants similaires. Un tel système s'inspirerait du cas des gaz à effet de serre, qui peuvent être actuellement convertis en équivalent CO2 en utilisant un coefficient appelé potentiel de réchauffement global (PRG)⁷⁰⁹.

- Les coefficients d'équivalence permettent une conversion des quantités de polluants. En effet, une quantité donnée d'un polluant pourrait alors être convertie en équivalent-polluant de référence par le biais de son coefficient d'équivalence, selon la formule suivante :

$$Q_{polluant}^{convertie} = Q_{polluant} \times CE_{polluant \rightarrow référence}$$

- $Q_{polluant}^{convertie}$: Quantité de pollution émise du polluant concerné, convertie en équivalent-polluant de référence
 - $Q_{polluant}$: Quantité de pollution émise du polluant concerné
 - $CE_{polluant \rightarrow référence}$: Coefficient d'équivalence exprimant la nocivité de chaque polluant de cette famille comme un multiple de la nocivité du polluant de référence.
- Les coefficients d'équivalence permettent une conversion des prix de polluants. En effet, le prix d'un polluant pourrait alors être obtenu à partir du prix du polluant de référence par le biais de son coefficient d'équivalence, selon la formule suivante :

$$P_{polluant} = P_{référence} \times CE_{polluant \rightarrow référence}$$

- $P_{polluant}$: Prix du polluant par unité indicative.
- $P_{référence}$: Prix du polluant de référence par unité indicative.
- $CE_{polluant \rightarrow référence}$: Coefficient d'équivalence exprimant la nocivité de chaque polluant de cette famille comme un multiple de la nocivité du polluant de référence.

Les inconvénients des coefficients d'équivalence tiennent à leur caractère simplificateur au regard de la complexité des effets engendrés par chacune des substances d'une même catégorie, et des nombreuses hypothèses qu'ils nécessitent en conséquence de poser⁷¹⁰.

395. **Perspectives - Nécessaire arbitrage entre précision et simplicité du système.** On vient donc de ramener le problème de la valorisation de la pollution à la valorisation d'un nombre N de *polluants de référence*. Un arbitrage sera alors à mener entre (i) la précision du système, qui incite à retenir un large nombre de catégories,

GREENHOUSE GAS PROTOCOL, *Global warming potential values*, Greenhouse gas protocol, février 2016.

⁷⁰⁹ ADEME, *Documentation des facteurs d'émissions de la Base Carbone*®, op. cit.

⁷¹⁰ Le PRG par exemple, nécessite de fixer un horizon temporel ainsi qu'un scénario d'évolution des concentrations des gaz à effet de serre concernés. Il tend en conséquence à être imprécis, voire faux lorsqu'utilisé en dehors de son champ d'application.

et donc un N élevé et (ii) la facilité de mise en place du système, qui incite à retenir un faible nombre de catégories, et donc un N faible.

Sous-section 4 – L'établissement de la trajectoire réelle et de la trajectoire cible de pollution pour chaque famille de polluants

396. **Principe.** Pour chaque famille de polluant, deux trajectoires seraient établies.

Une trajectoire réelle de pollution, c'est-à-dire l'évolution réelle des quantités de polluants, exprimée en équivalent-polluant de référence (équivalent-PDR)⁷¹¹, cette évolution réelle étant déterminée par agrégation des quantités de polluants de la famille pondérées par leurs coefficients d'équivalence.

$$Q_{famille} = \sum_{polluant \in famille} Q_{polluant} \times CE_{polluant \rightarrow référence}$$

- $Q_{famille}$: Quantité de pollution émise au sein de toute la famille de polluants, exprimée en équivalent-polluant de référence
- $Q_{polluant}$: Quantité de pollution émise du polluant concerné
- $CE_{polluant \rightarrow référence}$: Coefficient d'équivalence exprimant la nocivité de chaque polluant de cette famille comme un multiple de la nocivité du polluant de référence.

Une trajectoire cible de pollution, c'est-à-dire l'évolution souhaitée des quantités de polluants, exprimée en équivalent polluant de référence, cette évolution cible étant déterminée sur le moyen et long terme afin de ne pas dépasser ou de stopper le dépassement de la limite planétaire concernée ⁷¹² .

⁷¹¹ La notion d'équivalent-polluant de référence (équivalent-PDR) généralise la notion d'équivalent-CO₂, qui est définie ainsi par le GIEC : « L'émission en équivalent CO₂ est la quantité émise de dioxyde de carbone (CO₂) qui provoquerait le même forçage radiatif intégré, pour un horizon temporel donné, qu'une quantité émise d'un seul ou de plusieurs gaz à effet de serre (GES). L'émission en équivalent CO₂ est obtenue en multipliant l'émission d'un GES par son potentiel de réchauffement global (PRG) pour l'horizon temporel considéré. Dans le cas d'un mélange de GES, l'émission en équivalent CO₂ est obtenue en additionnant les émissions en équivalent CO₂ de chacun des gaz. Si l'émission en équivalent CO₂ est une mesure couramment utilisée pour comparer les émissions de différents GES, elle n'implique cependant pas d'équivalence en ce qui concerne les réponses correspondantes du changement climatique. Il n'existe en général aucune corrélation entre les émissions en équivalent CO₂ et les concentrations en équivalent CO₂ qui en résultent. ». V. GIEC, *Changements climatiques 2014: Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II et III au cinquième Rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat*, op. cit.

⁷¹² Ces trajectoires cibles de pollution mesurées en équivalent-polluant de référence afin de respecter une limite planétaire donnée, généralisent ainsi les trajectoires cibles de gaz à effet de serre mesurées en équivalent-CO₂ afin de limiter le réchauffement climatique. Un exemple typique de ce type d'exercice se retrouve dans les scénarios climatiques établis régulièrement par le GIEC, avec des trajectoires d'émissions de GES conduisant à différentes augmentations de la moyenne de température mondiale à horizon 2100. Par exemple, dans son rapport spécial de 2019, le GIEC a établi que « dans les trajectoires sans dépassement ou avec un dépassement minime (moins de 0,1 °C) de l'objectif de 1,5 °C, les émissions de GES en équivalent CO₂ s'établissent entre 25 et 30 Gt an⁻¹ en 2030. ». V. GIEC,

Concomitamment, des objectifs spécifiques peuvent également être poursuivis, par exemple le maintien du réchauffement climatique en dessous de 2° C d'ici 2100 par rapport à l'époque préindustrielle⁷¹³.

397. **Précision - Champ géographique de la trajectoire** : Ces trajectoires seraient à établir et suivre au niveau de l'échelle géographique de mise en place du système SHAPE. À noter que ces trajectoires incluraient la pollution émise *directement* et *indirectement* (c'est-à-dire par le biais d'importations) par les agents situés sur le territoire géographique d'application du système SHAPE⁷¹⁴.

398. **Transition**. On a ainsi simplifié la problématique de gestion de l'ensemble des pollutions et dépollutions pouvant intervenir, en les regroupant au sein de N familles de polluants. Chacune de ces familles est liée à une limite planétaire spécifique et est centrée autour d'un polluant de référence. Le pilotage général de l'impact environnemental de la société revient donc à un pilotage de ces N familles, en comparant leur trajectoire de pollution réelle et leur trajectoire de pollution cible, la seconde trajectoire étant établie de manière à respecter les limites planétaires. Cette approche va permettre de simplifier le mode de détermination des taux de CPA.

Réchauffement planétaire de 1.5°C. Rapport spécial du GIEC sur les conséquences d'un réchauffement planétaire de 1,5 °C par rapport aux niveaux préindustriels et les trajectoires associées d'émissions mondiales de gaz à effet de serre, dans le contexte du renforcement de la parade mondiale au changement climatique, du développement durable et de la lutte contre la pauvreté., GIEC, 2019.

⁷¹³ Il est possible de faire une analogie avec l'objectif que se donne la BCE de maintenir une inflation cible égale à 2% sur le moyen terme ». V. C. BLOT, C. BOZOU et P. HUBERT, « Partie III. La révision des cibles d'inflation de la Fed et de la BCE », *op. cit.*, § 3.

⁷¹⁴ En effet, cela provient du fait que les agents situés sur le territoire géographique d'application du système SHAPE déclarent des BPA incluant la pollution engendrée par les biens et services importés dans le territoire d'application du système SHAPE, par l'exemple l'Union Européenne (bien que cette pollution fasse l'objet d'une taxation particulière modulée en fonction du niveau de sévérité de la fiscalité environnementale de cet état étranger, v. § 661 et suivants). Suivre des trajectoires de pollution reflétant l'empreinte environnementale directe et indirecte de l'UE est bien cohérent avec l'approche adoptée par l'UE ces dernières années, v. par exemple : É. LAURENT et J. LE CACHEUX, « Carbone sans frontières. Quelles solutions fiscales face aux émissions importées ? », *Revue de l'OFCE*, 2012, vol. 122, n° 3, pp. 83-98.

Section 2 – La détermination des taux de CPA pour chaque polluant de référence

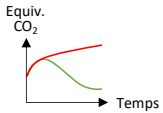
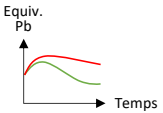
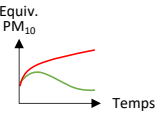
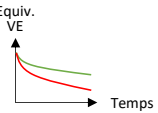
399. **Introduction.** On cherche à établir les taux/prix de CPA pour l'ensemble des polluants, c'est-à-dire effectuer une valorisation de la pollution.

Le pilotage par N famille de polluants centrées autour de polluants de référence permet de réduire le problème de la valorisation de la pollution à la valorisation des N polluants de référence⁷¹⁵ (Figure 64).

En effet, au sein d'une famille donnée, le prix d'un polluant pourra être obtenu à partir du prix du polluant de référence par le biais de son coefficient d'équivalence⁷¹⁶.

Figure 64

Taux de la CPA | Pour chaque famille de polluant, le prix du polluant de référence sera établi de manière à ce que la trajectoire de pollution réelle respecte une cible donnée

		Limites planétaires			
		Changement climatique	Pollution chimique	Aérosols atmosphériques	Modification des usages des sols
1	Détermination de familles de polluants				
2	Choix d'un polluant de référence par famille	• CO ₂ : Référence	• Plomb : Référence	• Part. en suspension (PM ₁₀) : Référence	• Unité de valeur écologique : Référence
3	Calcul de coefficients d'équivalence ¹	• Méthane : PRG ² 30 • Protox. azote : PRG 265	• Aluminium • Arsenic • Cadmium	• Part. fines (PM _{2,5}) • Part. très fines (PM _{1,0}) • Part. ultrafines (PM _{0,1})	• Milieux boisés • Friches • Champs
4	Comparaison des trajectoires réelle (—) et cible ³ (—) d'un indicateur cumulé pour chaque famille de polluant ⁴ sur une zone géographique pertinente ⁵				
5	Etablissement du prix du polluant de référence ⁶	• CO ₂ : 50€ / T	• Plomb	• Particules en suspension (PM10)	• Unité de valeur écologique d'un terrain
6	Utilisation des coefficients d'équivalence pour déterminer le prix de l'ensemble des polluants de la famille concernée ⁷	• Méthane : 1500€/T • Protox. azote : 7950€/T	• Aluminium • Arsenic • Cadmium	• Part. fines (PM _{2,5}) • Part. très fines (PM _{1,0}) • Part. ultrafines (PM _{0,1})	• Urbanisation • Forage d'un puit de pétrole

1. Les coefficients d'équivalence peuvent varier au cours du temps si on choisit de les faire dépendre de critères conjoncturels et non uniquement de critères physiques ; 2. Pouvoir de réchauffement global ; 3. Trajectoire permettant de respecter, autant que possible, la limite planétaire concernée ; 4. Obtenu en sommant les trajectoires pour chaque polluant, chaque trajectoire étant pondérée par le coefficient d'équivalence du polluant concerné. Cet indicateur cumulé sera alors mesuré en « équivalent-polluant de référence » ; 5. Zone typiquement transnationale ou nationale pour les polluants à effet global (e.g. gaz à effet de serre) et zone typiquement nationale, régionale ou municipale pour les polluants à effet local (e.g. particules fines); 6. Soit par un mécanisme de taxe itérativement ajustée en fonction des trajectoires de pollution observées, soit par un mécanisme de marché de droits à polluer ; 7. Avec ajustement des prix selon la parité de pouvoir d'achat de la zone géographique concernée

Source : C. DAO

400. **Objectifs et modes de valorisation de la pollution - Rappel des développements préliminaires⁷¹⁷.**

⁷¹⁵ V. § 386 et suivants.

⁷¹⁶ V. § 393.

⁷¹⁷ V. notamment § 401.

La pollution peut être valorisée dans deux objectifs possibles : un objectif *budgétaire*, mieux adapté dans le cas où le niveau de pollution collective est faible, et/ou un objectif *incitatif*, mieux adapté dans le cas où le niveau de pollution collective est élevé⁷¹⁸.

La pollution peut également être valorisée selon deux modes possibles : par des *instruments fiscaux*, mieux adaptés aux cas où la pollution ou dépollution individuelle de l'agent est faible en valeur absolue⁷¹⁹, et/ou par des *instruments de marché de quotas*, mieux adaptés aux cas où le niveau de pollution ou dépollution individuelle de l'agent est élevé en valeur absolue⁷²⁰.

401. **Objectifs et modes de valorisation de la pollution - Caractéristiques retenues pour la CPA.** On souhaite créer un unique dispositif *simili-fiscal* de CPA pouvant s'appliquer à l'ensemble des situations possibles, et conciliant les avantages des différents objectifs et modes de valorisation de la pollution évoqués précédemment. Au vu des développements précédents, on retiendra les caractéristiques suivantes.

Premièrement, l'objectif de la valorisation de la pollution par la CPA doit donner priorité à l'objectif incitatif sur l'objectif budgétaire au vu du contexte écologique actuel. En effet, deux cas de figure sont possibles.

- Lorsque le niveau de pollution collective est faible, le taux de CPA doit prendre principalement en compte des considérations budgétaires⁷²¹. Il est en effet plus adéquat d'alors valoriser la pollution dans un objectif budgétaire, c'est-à-dire en visant en priorité à totalement compenser son coût environnemental externe (critère de *pleine efficacité environnementale budgétaire* de la CPA). D'éventuels objectifs incitatifs seront moins pertinents, car ceux-ci seront supposément respectés étant donné que le niveau de pollution collective est faible (critère de *pleine efficacité environnementale incitative* de la CPA).
- Lorsque le niveau de pollution collective est élevé, le taux de CPA doit prendre principalement en compte des considérations incitatives⁷²². Il est en effet plus adéquat d'alors valoriser la pollution dans un objectif incitatif, c'est-à-dire en visant en priorité à suffisamment réduire la pollution émise par les agents afin de respecter certains engagements environnementaux (critère de *pleine efficacité environnementale incitative* de la CPA). Une fois ce but atteint, d'éventuels objectifs budgétaires pourront être pris en compte, dans la mesure du possible (critère de *pleine*

⁷¹⁸ V. § 371.

⁷¹⁹ V. § 379.

⁷²⁰ V. § 382.

⁷²¹ V. § 371.

⁷²² V. § 371.

efficience environnementale budgétaire de la CPA)⁷²³. Ce cas de figure correspond à la situation actuelle, marquée par une dégradation forte de l'environnement : les objectifs incitatifs seront donc en général prioritaires sur les objectifs budgétaires.

Deuxièmement, le mode de valorisation de la pollution par la CPA doit consister en un mécanisme hybride fiscal-marché (**Figure 65**).

- Lorsque le niveau de pollution ou de dépollution individuelle de l'agent est faible en valeur absolue, une CPA à taux fixe consistant en un instrument fiscal sera plus adéquate⁷²⁴. Dans un tel cas :
 - En dessous d'un certain seuil de pollution individuelle, la CPA payée consistera en le prélèvement d'une imposition par l'État.
 - En dessous d'un certain seuil de dépollution individuelle, la CPA reçue consistera en l'octroi d'une subvention par l'État.
- Lorsque le niveau de pollution ou de dépollution individuelle de l'agent est élevé en valeur absolue, une CPA à taux variable⁷²⁵ consistant en un instrument de marché de quotas sera plus adéquate⁷²⁶. Dans un tel cas :
 - Au-dessus d'un certain seuil de pollution individuelle, la CPA payée consistera en la restitution par l'agent de quotas à l'État, ces quotas ayant été achetés par l'agent sur un marché de quotas mis en place par la puissance publique.
 - Au-dessus d'un certain seuil de dépollution individuelle, la CPA reçue consistera en l'octroi par l'État à l'agent de quotas, ces quotas pouvant être vendus par l'agent sur un marché de quotas mis en place par la puissance publique.

En synthèse des considérations précédentes, la détermination des taux de la CPA pour l'ensemble des polluants passera par une valorisation des polluants de référence (PDR). Pour chaque polluant de référence, cette valorisation s'effectuera :

- Par le biais d'un *dispositif hybride fiscal-marché*, qui permettra de maîtriser à la fois les prix et les quantités de pollution émises.
- Dans une *visée principalement incitative au vu du contexte actuel de forte dégradation de l'environnement*, c'est-à-dire de manière à obtenir une convergence de la *trajectoire de pollution réelle* vers la *trajectoire de pollution*

⁷²³ Pour des développements détaillés sur l'articulation des critères de *pleine efficience environnementale incitative* et de *pleine efficience environnementale budgétaire*, v. § 315.

⁷²⁴ V. § 379.

⁷²⁵ On verra plus tard qu'il s'agira plus précisément d'une CPA à taux variable *encadré* consistant en un instrument de marché de quotas *et/ou fiscal*.

⁷²⁶ V. § 382.

cible, ces deux trajectoires étant mesurées en équivalent-polluant de référence.

Figure 65

Taux de la CPA | Le prix de chaque polluant de référence serait déterminé par une approche « marché » ou « fiscale »

Zoom sur la valorisation de chaque polluant de référence

EXEMPLE POUR LA LIMITE PLANÉTAIRE « CHANGEMENT CLIMATIQUE »

5 Etablissement du prix du polluant de référence



Approche de « marché »¹

Valorisation du polluant de référence (CO₂) par la rencontre de l'offre et de la demande sur un marché de quotas

- Valeur toujours disponible et dynamique mais volatile
- Application aux grands pollueurs



Approche « fiscale »¹

Valorisation du polluant de référence (CO₂) par la puissance publique en fonction du prix de marché observé, ainsi que de prix hors marché

- Valeur à déterminer manuellement mais plus stable
- Application aux petits pollueurs

- **Introduction d'un marché de quotas de CO₂** au niveau transnational ou national
- **Détermination d'un plafond annuel** d'émission de quotas en fonction de la trajectoire cible d'émissions de gaz à effet de serre (–)
- **Emission périodique de quotas de CO₂** par la puissance publique en lien avec ce plafond annuel, typiquement par une vente aux enchères
- **Etablissement libre du prix de marché** du polluant de référence (CO₂) par rencontre de l'offre et de la demande

Référentiel 1 : Prix de marché
observés sur le marché de quotas correspondant

- **Avantages** : valeur toujours disponible dans toutes les situations, avec besoin uniquement d'un accord sur la trajectoire de pollution visée
- **Inconvénients** : déficiences possibles (comportements spéculatifs, déséquilibre offre / demande)

Référentiel 2 : Prix hors marché
calculés par diverses méthodes (e.g. coût d'atténuation / d'évitement, prix hédoniques)

- **Avantages** : prise en compte de spécificités locales ou situationnelles, stabilité plus forte par rapport au marché
- **Inconvénients** : actualisation périodique nécessaire et demandant souvent un effort significatif², non applicabilité dans toutes les situations³

1. L'approche « marché » (resp. « fiscale ») sera notamment utilisée pour déterminer les taux de la CPA de marché (resp. CPA fiscale); 2. E.g. « Valeur tutélaire du carbone » pour la France établie par le rapport Quinet en 2008, puis en 2019, se basant sur les coûts d'atténuation du changement climatique en fonction des technologies disponibles; 3. La plupart des méthodologies de valorisation de la pollution (hors prix de marchés) nécessitent des jeux de données spécifiques qui ne sont pas toujours disponibles (e.g. pour la méthode des prix hédoniques : données de ventes immobilières incluant pour chaque logement vendu le prix, les caractéristiques et la/les caractéristiques environnementales à valoriser)


Source : C. DAO

402. **Contexte.** On se place alors pour la suite du point de vue d'un agent *i* assujéti à la CPA ayant pollué et/ou dépollué son environnement.

On suppose que cet agent *i* a établi un *bilan de pollution ajoutée agrégé*, c'est-à-dire un bilan de pollution ajoutée où l'ensemble des pollutions et dépollutions engendrées par l'agent *i* sont regroupées au sein des *N* familles de polluants et sont exprimées en unités d'équivalent-PDR (**Figure 66**).

Figure 66

Assiette de la CPA | Le BPA agrégé d'une entreprise grouperait les pollutions / dépollutions engendrées au sein de familles inspirées des 9 limites planétaires



Bilan de pollution ajoutée (BPA)					
	Quantité émise	Quantité soustraite	Quantité nette émise	Taux de CPA applicable	CPA à payer
Famille de polluants 1 « Changement climatique »	340	-120	220	?	?
Famille de polluants 2 « Pollution chimique »	150	-0	150	?	?
Famille de polluants 3 « Aérosols atmosphériques »	30	-280	-250	?	?
Famille de polluants N « Modification des usages des sols »	0	-20	-20	?	?
	En unités d'équivalent PDR			En € / unité d'équivalent PDR	?

Source : C. DAO


Parmi les N familles de polluants, on se focalise une famille de polluants donnée (par exemple la famille « Changement climatique »), centrée autour d'un PDR (par exemple le dioxyde de carbone). On cherche alors à déterminer le taux de CPA applicable pour ce PDR dans le cas de l'agent i, afin de déterminer la CPA payée ou reçue pour la famille de polluants concernée (Figure 67).

Figure 67

Taux de la CPA | Pour chaque famille de polluants, la CPA à payer sera déterminée à partir du taux applicable pour le polluant de référence

5

Etablissement du prix du polluant de référence



Bilan de pollution ajoutée (BPA)					
	Quantité émise	Quantité soustraite	Quantité nette émise	Taux de CPA applicable	CPA à payer
Famille de polluants 1 « Changement climatique »	340	-120	220	?	?
Famille de polluants 2 « Pollution chimique »	150	-0	150	?	?
Famille de polluants 3 « Aérosols atmosphériques »	30	-280	-250	?	?
Famille de polluants N « Modification des usages des sols »	0	-20	-20	?	?
	En unités d'équivalent PDR			En € / unité d'équivalent PDR	?

Source : C. DAO

403. **Présentation générale du mécanisme hybride fiscal-marché utilisé pour déterminer le taux de CPA pour un polluant de référence donné.** Afin de donner d'emblée une vision générale, on présente ci-dessous le mécanisme hybride fiscal-marché utilisé pour déterminer le taux de CPA pour un polluant de référence donné (**Figure 68** et **Figure 69**). On détaille dans la suite de l'étude la manière exacte dont on arrive à ce mécanisme.

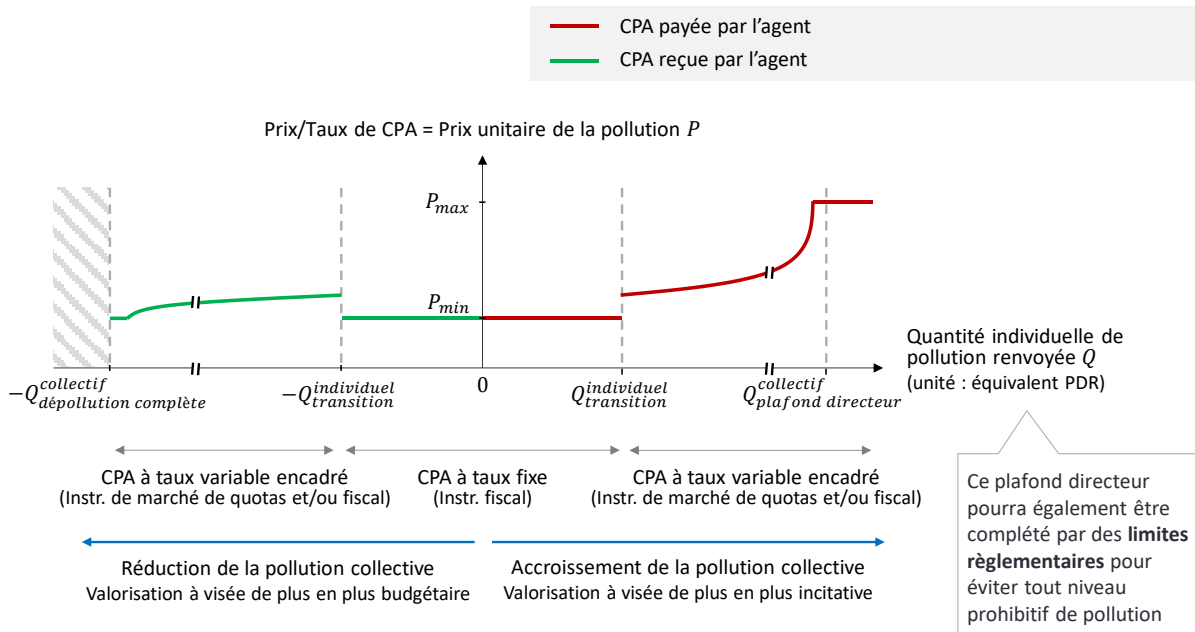
Figure 68

Taux de la CPA | Le taux de CPA serait déterminé par un mécanisme combinant caractéristiques fiscales et de marchés de quotas

5

Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



Source : C. DAO

Figure 69 (légende)

- P : Prix de la pollution (i.e. prix/taux de CPA par unité indicative d'équivalent PDR)
- $P_{\min} = P_{\text{directeur}}$: Prix minimal de CPA à taux variable pour ce PDR, correspondant au prix de la CPA à taux fixe, correspondant lui-même au prix directeur du PDR fixé par la puissance publique
- P_{\max} : Prix maximal de CPA à taux variable pour ce PDR empêchant les augmentations de prix incontrôlées. P_{\max} sera fixé à un niveau prohibitif, en tant que multiple de $P_{\min} = P_{\text{directeur}}$.
- Q : Quantité individuelle de pollution renvoyée (valeurs positives) ou retirée (valeurs négatives) (unité : équivalent PDR)
- $Q^{\text{individuel}}_{\text{transition}}$: Seuil de transition individuel, correspondant à la quantité individuelle de pollution renvoyée ou retirée à partir de laquelle l'agent passera d'une CPA à taux fixe à une CPA à taux variable encadré. $Q^{\text{individuel}}_{\text{transition}}$ sera fixé en tant que diviseur de $Q^{\text{collectif}}_{\text{plafond directeur}}$.
- $Q^{\text{collectif}}_{\text{plafond directeur}}$: Plafond directeur collectif, correspondant à la quantité collective de pollution renvoyée *quasi*-maximale, correspondant à un plafond directeur annuel déterminant le nombre de quotas annuellement mis à disposition sur un marché de quotas de renvoi de PDR. Ce plafond est théoriquement dépassable, dans ce cas l'agent devra repasser en CPA fiscale étant donné qu'il n'y a plus de quotas disponibles, et payer un prix de la pollution P_{\max}
- $Q^{\text{collectif}}_{\text{dépollution complète}}$: Quantité collective de pollution retirée maximale, correspond à la situation où la dépollution de l'environnement est complète du point de vue de cette famille de polluants

Source : C. DAO

404. **Plan d'étude.** La puissance publique devra tout d'abord fixer certains paramètres fondamentaux (- Sous-section 1 -). Le mécanisme hybride fiscal-marché naîtra alors de la combinaison d'une CPA fiscale et d'une CPA de marché de quotas, permettant de déterminer le taux de CPA pour chaque polluant de référence (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 - Les prix et plafonds directeurs relatifs aux polluants de référence

405. **Introduction.** Pour chaque polluant de référence, la puissance publique fixe tout d'abord les paramètres suivants :
- $P_{min} = P_{directeur}$: Prix minimal de CPA à taux variable pour ce PDR, correspondant au prix de la CPA à taux fixe, correspondant lui-même au prix directeur du PDR fixé par la puissance publique
 - P_{max} : Prix maximal de CPA à taux variable pour ce PDR empêchant les augmentations de prix incontrôlées. P_{max} sera fixé à un niveau prohibitif, en tant que multiple de $P_{min} = P_{directeur}$.
 - $Q_{transition}^{individuel}$: Seuil de transition individuel, correspondant à la quantité individuelle de pollution renvoyée ou retirée à partir de laquelle l'agent passera d'une CPA à taux fixe à une CPA à taux variable encadré. $Q_{transition}^{individuel}$ sera fixé en tant que diviseur de $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$.
 - $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$: Plafond directeur collectif, correspondant à un plafond directeur annuel déterminant le nombre de quotas annuellement mis à disposition sur un marché de quotas de renvoi de PDR. Il s'agit d'un plafond seulement « quasi-maximal » aux émissions de pollution, étant donné qu'il est théoriquement dépassable : dans ce cas l'agent devra repasser en CPA fiscale étant donné qu'il n'y a plus de quotas disponibles, et payer un prix de la pollution P_{max} .
406. **Plan d'étude.** On se focalise plus particulièrement sur la méthode suivie par la puissance publique pour déterminer le prix directeur $P_{min} = P_{directeur}$ (Paragraphe 1 - 290) et le plafond directeur $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$ (Paragraphe 2 - 292) pour un polluant de référence donné. Par définition, les grandeurs P_{max} et $Q_{transition}^{individuel}$ s'en déduiront.

Paragraphe 1 - La détermination des prix directeurs des polluants de référence

407. **Étape 1 - Fixation par le régulateur de N prix directeurs⁷²⁷ pour les N polluants de référence.** Pour chacun des polluants de référence, N prix directeurs sont fixés par le régulateur (éventuellement au niveau européen).

408. **Étape 2 - Ajustements en vue d'une pleine efficacité de la CPA.**

Un ajustement des trajectoires cibles de pollution est réalisé afin de tenir compte notamment de l'évolution des connaissances scientifiques et du changement des paramètres économiques.

Un ajustement des prix directeurs peut également être réalisé :

- Afin de respecter les trajectoires cibles de pollution. En comparant trajectoires réelles et trajectoires cibles (mesurées en équivalent-PDR), le régulateur ajuste à la hausse (si la trajectoire réelle est supérieure à la trajectoire cible) ou à la baisse (si la trajectoire réelle est inférieure à la trajectoire cible) chaque prix directeur (*efficacité environnementale incitative*). Implicitement, cela revient à ajuster les taux de CPA fiscale⁷²⁸ en prenant en compte les taux observés de CPA de marché⁷²⁹ – sans qu'il y ait nécessairement lien de causalité direct entre les deux⁷³⁰.
- Afin de générer des recettes environnementales suffisantes. Les recettes générées par la fiscalité environnementale doivent permettre d'au moins compenser le coût environnemental externe de la pollution générée par les agents économiques (*efficacité environnementale budgétaire*).

Un ajustement des coefficients d'équivalence au sein d'une même famille de polluants peut être décidé par le régulateur en fonction des distorsions pouvant exister entre les courbes d'émissions des différents polluants. Par exemple, au sein de la catégorie « gaz à effet de serre », si la courbe d'émissions de CO₂ respecte la trajectoire cible de CO₂, mais que les émissions de CH₄ demeurent excédentaires

⁷²⁷ En ligne avec les développements précédents, dans le cas de polluants à effet local, ces prix seront déclinés en plusieurs « sous-prix » valables sur une échelle géographique locale pertinente pour le polluant concerné, par exemple une région, un département ou un site particulier :

- Le prix d'un polluant local peut donc logiquement varier en fonction de la zone géographique : il aura tendance à être plus élevé dans les zones fortement polluées par ce polluant local, et plus faible dans les zones moins polluées par ce polluant local.
- En droit français, le principe d'égalité devant la loi fiscale (v. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 6.) serait pour autant respecté, car le taux d'imposition serait bien le même à type de pollution égale et à région géographique égale.

⁷²⁸ En effet, on verra que les taux de CPA fiscale sont égaux aux prix directeurs.

⁷²⁹ En effet, on verra que chaque taux de CPA de marché, par construction, s'ajuste à la hausse ou à la baisse selon que la trajectoire réelle est supérieure ou inférieure à la trajectoire cible.

⁷³⁰ En raison de leur possible volatilité, les taux observés de CPA de marché doivent constituer un critère appréciable, mais non déterminant pour ajuster les taux de CPA fiscale.

au regard de la trajectoire cible de CH₄, le régulateur pourrait opter pour un coefficient d'équivalence $CE_{CH_4 \rightarrow CO_2}$ plus élevé⁷³¹.

Paragraphe 2 – La détermination des plafonds directeurs

409. **Étape 1 – Détermination par le régulateur de N plafonds annuels de pollution relatifs aux N polluants de référence.** La puissance publique met tout d'abord en place des plafonds annuels de pollution relatifs aux N polluants de référence. Ces plafonds sont établis de manière à respecter la trajectoire cible (mesurée en équivalent-polluant de référence) de moyen/long terme souhaitée par la puissance publique pour chaque famille de polluants, afin de respecter la limite planétaire concernée.
410. **Étape 2 – Mise en place d'un marché de quotas de pollution pour les N polluants de référence.** La puissance publique met en place un marché de la pollution où peuvent s'échanger des quotas de chaque polluant de référence (par exemple des quotas « Changement climatique » ou quotas de CO₂).

Pour chaque polluant de référence, les quotas correspondants sont progressivement émis au profit des agents économiques par l'État au prix directeur de ce polluant de référence (ou par mise aux enchères⁷³² à partir d'un prix de base égal à ce prix directeur), en tenant compte des limites annuelles d'émissions de polluants de référence précédemment déterminées. Plus précisément, le nombre de quotas périodiquement créés par l'État sera bien fixé en fonction du plafond directeur collectif $Q_{\text{plafond directeur}}^{\text{collectif}}$ mais l'État émettra en fait moins de quotas que ce plafond directeur collectif :

- En effet, on verra que la pollution émise par chaque agent est déjà soumise à une CPA fiscale en dessous du seuil de transition individuel $Q_{\text{transition}}^{\text{individuel}}$.
- Pour la CPA de marché de quotas, le nombre de quotas émis par l'État doit donc correspondre au plafond directeur collectif $Q_{\text{plafond directeur}}^{\text{collectif}}$ diminué d'une somme prévisionnelle des pollutions individuelles émises par les agents en dessous de leur seuil de transition individuel $Q_{\text{transition}}^{\text{individuel}}$.

411. **Étape 3 – Fixation des prix des quotas de pollution par le marché.** Chaque entreprise peut acheter ou vendre des quotas de pollution sur ces marchés. La

⁷³¹ Le coefficient d'équivalence sort donc de la dimension purement scientifique que pouvait revêtir le PRG pour revêtir un caractère incitatif. Ainsi, en fonction de la volonté politique du régulateur de fortement décourager l'émission de certains polluants, celui-ci peut décider d'augmenter le coefficient d'équivalence au-delà de la valeur qui aurait été obtenue en prenant uniquement en compte la nocivité du polluant concerné.

⁷³² On mime ainsi ce qui est par exemple fait au sein du SEQE-UE, v. § 99 et suivants.

rencontre de l'offre et de la demande permet alors de naturellement déterminer un prix de marché pour l'ensemble des polluants de référence, et donc par extension de l'ensemble des polluants grâce aux coefficients d'équivalence.

412. **Étape 4 - Ajustements en vue d'une pleine efficacité de la CPA.**

Un ajustement des plafonds annuels de pollution est réalisé afin de tenir compte notamment de l'évolution des connaissances scientifiques et du changement des paramètres économiques (*efficacité environnementale incitative*).

Un ajustement des prix d'émission des quotas de pollution est réalisé afin que les recettes générées par la vente de ces derniers permettent de pleinement réparer l'impact environnemental négatif généré par les agents économiques en dépit des limites annuelles de pollution, ainsi que d'éventuellement financer la transition écologique (*efficacité environnementale budgétaire*).

Sous-section 2 - Les taux de CPA pour chaque polluant de référence

413. **Introduction.** Les taux de CPA pour chaque polluant de référence seront déterminés à l'aide d'un mécanisme hybride de CPA fiscale-marché. On présente dans cette partie la construction progressive de ce dispositif reposant sur la combinaison d'une CPA fiscale et d'une CPA de marché de quotas, avec des modalités légèrement différentes entre CPA payée et CPA reçue par les agents économiques.

414. **Échelles géographiques d'application de la CPA fiscale et de la CPA de marché.** On commence par décrire les modalités géographiques d'application qui pourraient s'appliquer à la CPA fiscale et à la CPA de marché au niveau international.

Une CPA fiscale pourrait être établie pour chaque État souhaitant s'en doter (typiquement un État membre de l'Union Européenne), avec des taux spécifiques à cet État mais éventuellement dans le cadre de bornes inférieures et supérieures fixées par la région transnationale à laquelle cet État appartiendrait (typiquement l'Union Européenne).

Une CPA de marché de quotas pourrait être établie pour chaque région transnationale souhaitant s'en doter (typiquement l'Union Européenne). Pour un polluant de référence donné, le taux minimal de la CPA de marché P_{min} devrait alors être toujours supérieur au maximum des taux de CPA fiscale $P_{directeur}$ des États appartenant à cette région transnationale, afin qu'il ne soit jamais avantageux pour une entreprise polluante de passer de la CPA fiscale d'un État à la CPA de marché de la région transnationale. Une solution simple pourrait par exemple être de fixer ce taux minimal de CPA de marché au niveau de la borne supérieure fixée

par la région transnationale pour la détermination des taux de CPA fiscale de chacun de ses États.

On remarque que de telles modalités d'application permettraient alors de différencier les taux de CPA en fonction du pouvoir d'achat local à deux niveaux : par État pour la CPA fiscale, et par région du monde pour la CPA de marché de quotas. Pour pallier de tels écarts de niveau de taxation de la pollution entre États ou entre régions transnationales, des mesures d'ajustements aux frontières pourraient alors être envisagées en complément⁷³³.

415. **Modalités de transition entre la CPA fiscale et la CPA de marché.** Pour une organisation donnée assujettie à la CPA, la CPA fiscale et la CPA de marché pourraient alors trouver à s'appliquer selon les règles ci-dessous.

Si l'organisation est une entité de « petite » taille et un « petit » pollueur, elle devrait être assujettie à la CPA fiscale, afin de lui garantir une simplicité de paiement et une stabilité des prix. De manière plus formelle, en dessous d'un seuil de taille de l'organisation⁷³⁴ et d'un seuil d'émission de pollution (respectivement seuil de renvoi de pollution) $Q_{transition}^{individuel}$, la CPA s'incarnera en un instrument fiscal, avec des taux de CPA constants à $P_{min} = P_{directeur}$.

Si l'organisation est une entité de « grande » taille ou un « grand » pollueur, elle devrait être assujettie à la CPA de marché, afin de faciliter le contrôle des émissions de pollution au niveau national ou international. En effet, un marché de quotas garantit en principe le respect d'un certain plafond de pollution, étant donné que les pouvoirs publics peuvent y limiter le nombre de quotas de pollution émis périodiquement. De manière plus formelle, au-dessus d'un seuil de taille de l'organisation ou d'un seuil d'émission de pollution (respectivement seuil de renvoi de pollution) $Q_{transition}^{individuel}$, la CPA s'incarnera en un instrument de marché de quotas.

Ces seuils pourraient être appliqués à une organisation soit pour ses seules activités situées au sein du territoire d'application du système SHAPE, typiquement l'Union Européenne (approche restreinte), soit pour l'ensemble de ses activités au niveau mondial (approche plus large / plus stricte). Par ailleurs, dans le cas d'une entreprise, le seuil de taille de l'organisation et le seuil d'émission / renvoi de pollution pourraient être appliqués au niveau du *groupe d'entreprises associées*⁷³⁵ à l'entreprise considérée. Cela permettrait de pallier d'éventuels abus, par exemple le fait pour une entreprise de se scinder en plusieurs entités juridiques afin de rester en dessous des seuils précités, dans le but d'« échapper » à la CPA de

⁷³³ V. § 656 et suivants.

⁷³⁴ Par exemple, ce seuil pourrait porter sur le chiffre d'affaires dans le cas d'une entreprise, ou encore sur le nombre de collaborateurs de l'organisation concernée.

⁷³⁵ V. § 704 pour une définition de cette notion.

marché (dont les taux ont vocation à être plus élevés que la CPA fiscale, par construction⁷³⁶).

416. **Simplification pour la suite des raisonnements.** D'un point de vue théorique, le critère du seuil d'émission de pollution (respectivement seuil de renvoi de pollution) constitue la règle naturelle et légitime permettant de déterminer si une organisation doit être assujettie à la CPA fiscale ou à la CPA de marché⁷³⁷. Ce critère est cependant plus complexe à fixer (un seuil doit être déterminé pour chaque famille de polluants, en fonction du plafond directeur collectif déterminé par la puissance publique) et à contrôler (ce seuil requiert la mesure des émissions ou renvois de polluants engendrés par l'organisation).

D'un point de vue pratique, l'adjonction d'un critère de taille de l'organisation permet ainsi de simplifier la situation : en effet, ce critère fournit par défaut une règle simple pour présumer si une organisation doit être assujettie à la CPA fiscale ou la CPA de marché, et ce indépendamment de la famille de polluants concernée. Le critère du seuil d'émission de pollution (respectivement seuil de renvoi de pollution) permettra alors, par exception, de gérer certains cas particuliers (par exemple, une entreprise de petite taille mais polluant très fortement son environnement en raison des spécificités de son activité).

Bien qu'une double règle trouve donc à s'appliquer, on se focalisera dans la suite des développements uniquement sur le critère du seuil d'émission de pollution, pour la simplicité des raisonnements.

417. **Plan d'étude.** On examine successivement le cas des taux de CPA payée (Paragraphe 1 - 295) et reçue (Paragraphe 2 - p. 301) pour chaque polluant de référence.

Paragraphe 1 - Les taux de CPA payée pour chaque polluant de référence

418. **Introduction.** Les taux de CPA payée sont déterminés pour chaque polluant de référence par le biais d'un mécanisme hybride fiscal-marché, permettant de contrôler à la fois les prix et les quantités de pollution renvoyée dans l'environnement. Cette CPA fiscale-marché payée par l'agent résulte de la combinaison d'une CPA fiscale et d'une CPA de marché de quotas.

419. **Notations.** On rappelle les notations adoptées :

- $P_{min} = P_{directeur}$: Prix minimal de CPA à taux variable pour ce PDR, correspondant au prix de la CPA à taux fixe, correspondant lui-même au prix directeur du PDR fixé par la puissance publique

⁷³⁶ V. § 418 et suivants.

⁷³⁷ V. § 401 pour plus de précisions à ce sujet.

- P_{max} : Prix maximal de CPA à taux variable pour ce PDR empêchant les augmentations de prix incontrôlées. La grandeur P_{max} sera fixée à un niveau prohibitif, en tant que multiple de $P_{min} = P_{directeur}$.
- $Q_{transition}^{individuel}$: Seuil de transition individuel, correspondant à la quantité individuelle de pollution renvoyée ou retirée à partir de laquelle l'agent passera d'une CPA à taux fixe à une CPA à taux variable encadré. La grandeur $Q_{transition}^{individuel}$ sera fixée en tant que diviseur de $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$.
- $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$: Plafond directeur collectif, correspondant à un plafond directeur annuel déterminant le nombre de quotas annuellement mis à disposition sur un marché de quotas de renvoi de PDR. Il s'agit d'un plafond seulement « quasi-maximal » aux émissions de pollution, étant donné qu'il est théoriquement dépassable : dans ce cas l'agent devra repasser en CPA fiscale étant donné qu'il n'y a plus de quotas disponibles, et payer un prix de la pollution P_{max} .

420. **Objectif.** On souhaite faire usage de ces deux instruments de manière à obtenir les caractéristiques suivantes.

En dessous du seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$, on fera usage de l'instrument fiscal, afin de garantir une simplicité de paiement et une stabilité des prix. Les taux de CPA seront alors constants à $P_{min} = P_{directeur}$.

Au-dessus du seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$, on fera donc usage de l'instrument de marché de quotas afin d'encourager le respect du plafond directeur collectif $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$. Les taux de CPA seront alors variables, mais resteront cependant encadrés comme on le verra par la suite.

421. **CPA fiscale-marché payée par l'agent.** On examine alors la construction progressive de la CPA hybride fiscal-marché payée par l'agent. 2 mécanismes interdépendants sont mis en place par l'État.

Premièrement, une CPA fiscale est mise en place. Son taux de base correspond au prix directeur $P_{min} = P_{directeur}$, qui correspond également au prix directeur du polluant de référence fixé par la puissance publique. Au-dessus du seuil individuel de transition, son taux passe à P_{max} : on verra que ce taux n'est par défaut jamais payé par les entreprises, il servira uniquement de garde-fou en cas de hausse forte de prix sur les marchés de quotas (**Figure 70**).

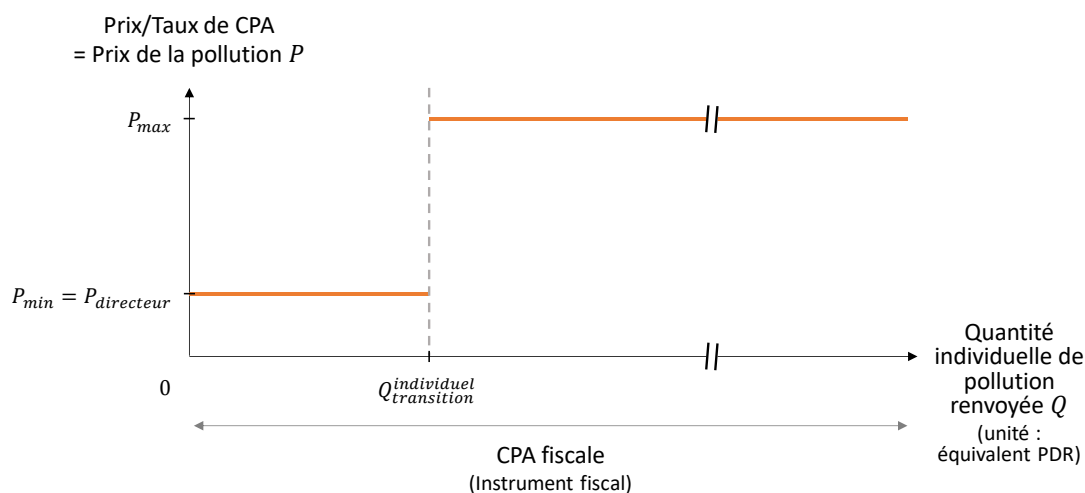
Figure 70

Taux de la CPA | Mécanisme de CPA fiscale payée par l'agent pollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS

— CPA fiscale (payée par l'agent)



Source : C. DAO

Deuxièmement, une CPA de marché de quotas est mise en place (Figure 71).

- Cette modalité de paiement de la CPA devient disponible pour les entreprises lorsqu'elles dépassent le seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$.
- Les taux de CPA sont alors variables, et augmentent graduellement au fur et à mesure que l'on se rapproche du plafond collectif directeur $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$ fixé par l'État, étant donné que les quotas sont de plus en plus rares sur le marché.

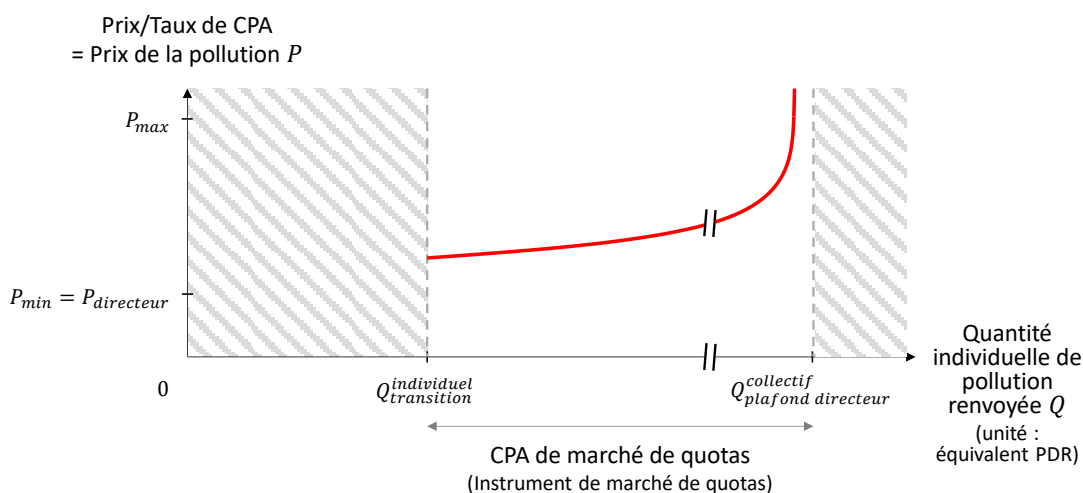
Figure 71

Taux de la CPA | Mécanisme de CPA de marchés de quotas payée par l'agent pollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS

— CPA de marché de quotas (payée par l'agent)



Source : C. DAO

Une combinaison des mécanismes de CPA fiscale et de CPA de marché de quotas est opérée selon les règles suivantes (**Figure 72**) :

- En dessous du seuil de transition individuel, les entreprises doivent payer obligatoirement la CPA fiscale.
- Au-dessus du seuil de transition individuel, les entreprises peuvent opter soit pour la CPA fiscale, soit pour la CPA de marché de quotas. En effet, payer une des deux CPA entrainera alors une exonération de paiement de l'autre CPA :
 - En cas de prix « raisonnables » sur les marchés de quotas, les entreprises *polluantes* auront intérêt à payer la CPA de marché de quotas, étant donné qu'autrement elles devront payer la CPA fiscale dont le taux est très élevé, à un niveau P_{max} étant donné que l'on se situe au-dessus du seuil de transition individuel $Q_{individuel\ transition}$.
 - En cas de prix ayant subi une très forte hausse sur les marchés de quotas, typiquement en cas de pénurie de quotas à l'approche du plafond directeur collectif, les prix seront majorés par P_{max} .
 - **Moyen de cette majoration.** Les entreprises *polluantes* auront alors intérêt à repasser en CPA fiscale payée, dont le

taux est fixé à P_{max} étant donné que ces entreprises *polluantes* se situent par définition au-dessus de leur seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$.

- **Objectif de cette majoration.** L'objectif est d'empêcher les hausses de prix incontrôlées, tout en incitant les pollueurs à collectivement respecter le plafond directeur collectif. La valorisation de la pollution à P_{max} est donc ici effectuée dans un objectif principalement *incitatif*, car la valorisation dans un objectif *budgétaire* donnerait un prix trop bas.
 - Il est à noter que cette possibilité de repasser en CPA fiscale à l'approche du plafond directeur collectif donne théoriquement la possibilité aux entreprises de dépasser ce plafond directeur collectif.
 - Une telle possibilité est cependant tempérée par le fait que P_{max} sera généralement fixé à un niveau prohibitif.
- **En cas de prix ayant subi une très forte baisse sur les marchés de quotas**, typiquement en cas de surabondance de quotas, les prix selon minorés par $P_{min} = P_{directeur}$.
 - **Moyen de cette minoration.** Les entreprises *dépolluantes* auront alors intérêt à repasser en CPA fiscale reçue, dont le taux est fixé à $P_{min} = P_{directeur}$ ⁷³⁸. De plus l'État offrira en permanence la possibilité aux entreprises de racheter leurs quotas au prix $P_{min} = P_{directeur}$.
 - **Objectif de cette minoration.** L'objectif est que les dépollueurs reçoivent une compensation significative quel que soit la situation, étant donné que les coûts engendrés par la dépollution sont, dans une certaine mesure, incompressibles. La valorisation de la pollution est donc ici effectuée dans un objectif principalement *budgétaire*, car la valorisation dans un objectif *incitatif* donnerait un prix trop bas.

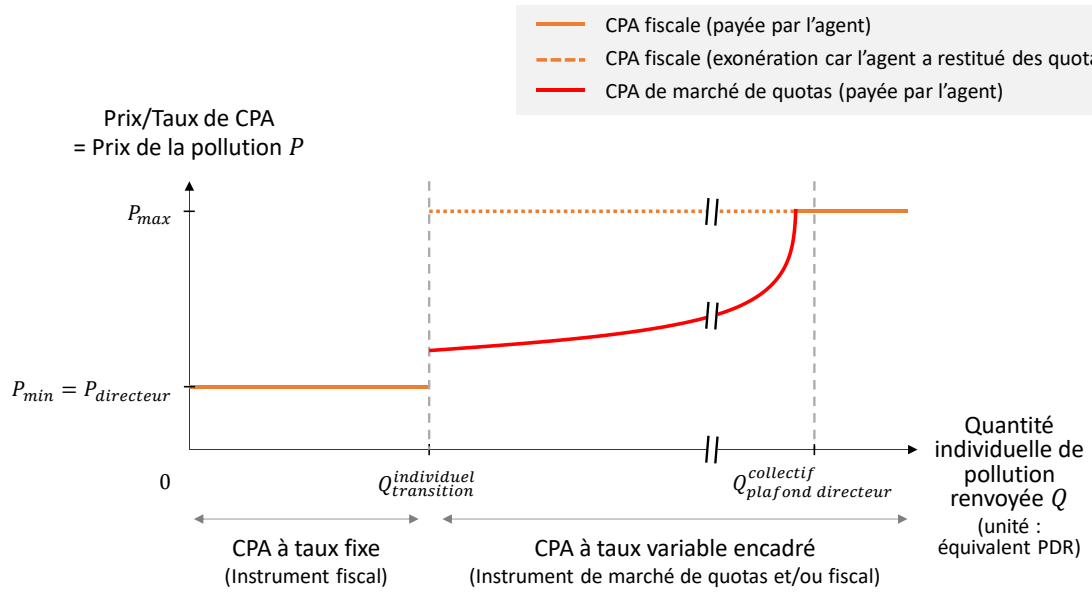
⁷³⁸ Pour plus de détails v. § 425.

Figure 72

Taux de la CPA | Combinaison de la CPA fiscale et de la CPA de marché de quotas payées par l'agent pollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



Source : C. DAO

Un mécanisme hybride de CPA fiscale-marché est ainsi obtenu (Figure 73) :

- En dessous du seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$: Les taux de CPA sont constants à $P_{min} = P_{directeur}$.
- Au-dessus du seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$: Les taux de CPA sont variables, mais restent cependant encadrés entre P_{min} et P_{max} .

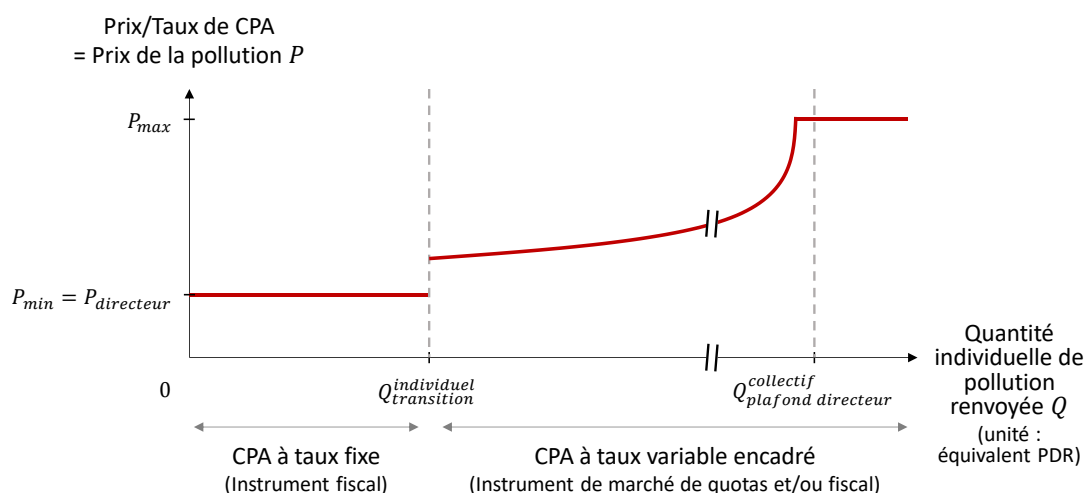
Figure 73

Taux de la CPA | CPA fiscale-marché payée par l'agent pollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS

— CPA hybride fiscale-marché (payée par l'agent)



Source : C. DAO

Paragraphe 2 - Les taux de CPA reçue pour chaque polluant de référence

422. **Introduction.** Les taux de CPA reçue sont déterminés pour chaque polluant de référence par le biais d'un mécanisme hybride fiscal-marché, permettant de contrôler à la fois les prix et les quantités de pollution retirée de l'environnement. Cette CPA fiscale-marché reçue par l'agent résulte de la combinaison d'une CPA fiscale et d'une CPA de marché de quotas.
423. **Notations.** On reprend les notations de la partie précédente, et on pose la nouvelle grandeur suivante :
- $Q_{dépollution\ complète}^{collectif}$: Quantité collective de pollution retirée maximale, correspond à la situation où la dépollution de l'environnement est complète du point de vue de cette famille de polluants
424. **Objectif.** On souhaite faire usage de ces deux instruments de manière à obtenir les caractéristiques suivantes :

En dessous du seuil de transition individuel $-Q_{transition}^{individuel}$, on fera usage de l'instrument fiscal, afin de garantir une simplicité de paiement et une stabilité des prix. Les taux de CPA seront alors constants à $P_{min} = P_{directeur}$.

Au-dessus du seuil de transition individuel $-Q_{transition}^{individuel}$, on fera donc usage de l'instrument de marché de quotas, où les prix sont plus élevés que $P_{min} = P_{directeur}$, afin d'encourager les acteurs à dépolluer en grande quantité et d'obtenir une symétrie avec le mécanisme utilisé pour la CPA payée par les agents. Les taux de CPA seront alors variables, mais resteront cependant encadrés comme on le verra par la suite.

425. **CPA fiscale-marché reçue par l'agent.** On examine alors la construction progressive de la CPA hybride fiscal-marché reçue par l'agent. 2 mécanismes interdépendants sont mis en place par l'État :

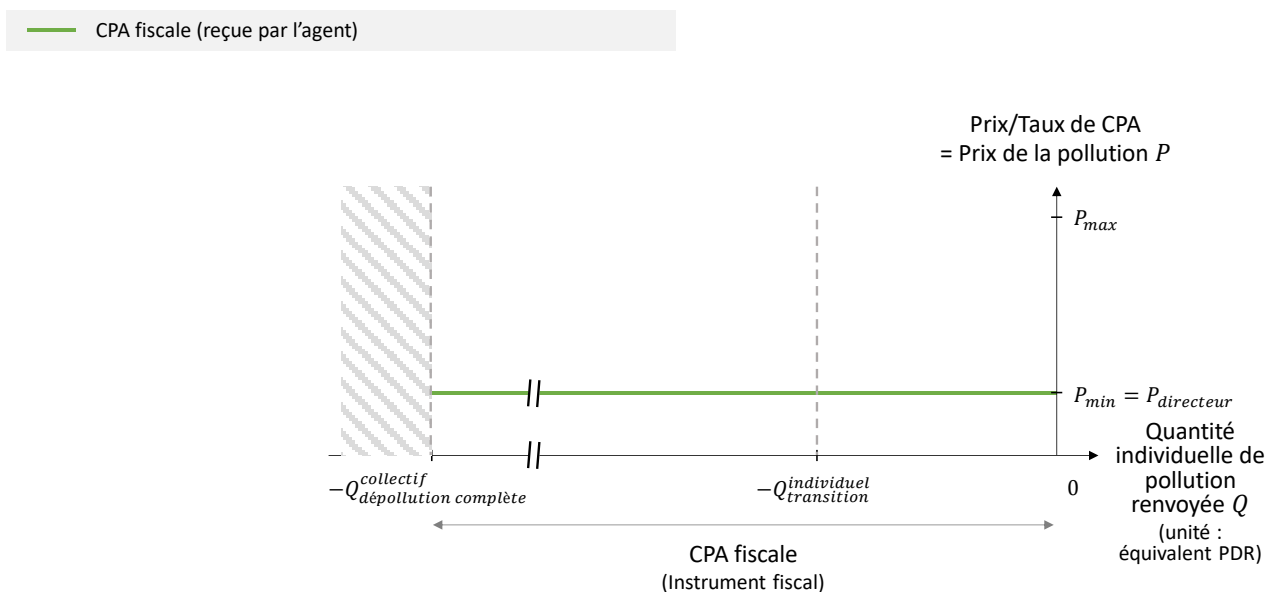
Premièrement, une CPA fiscale est mise en place. Son taux de base correspond au prix directeur $P_{min} = P_{directeur}$, qui correspond également au prix directeur du polluant de référence fixé par la puissance publique. Au-dessus du seuil individuel de transition, son taux reste à P_{min} : on verra que ce taux n'est par défaut jamais reçu par les entreprises, il servira uniquement de garde-fou en cas de baisse forte de prix sur les marchés de quotas (**Figure 74**).

Figure 74

Taux de la CPA | CPA fiscale reçue par l'agent dépollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



Source : C. DAO

Deuxièmement, une CPA de marché de quotas est mise en place (**Figure 75**).

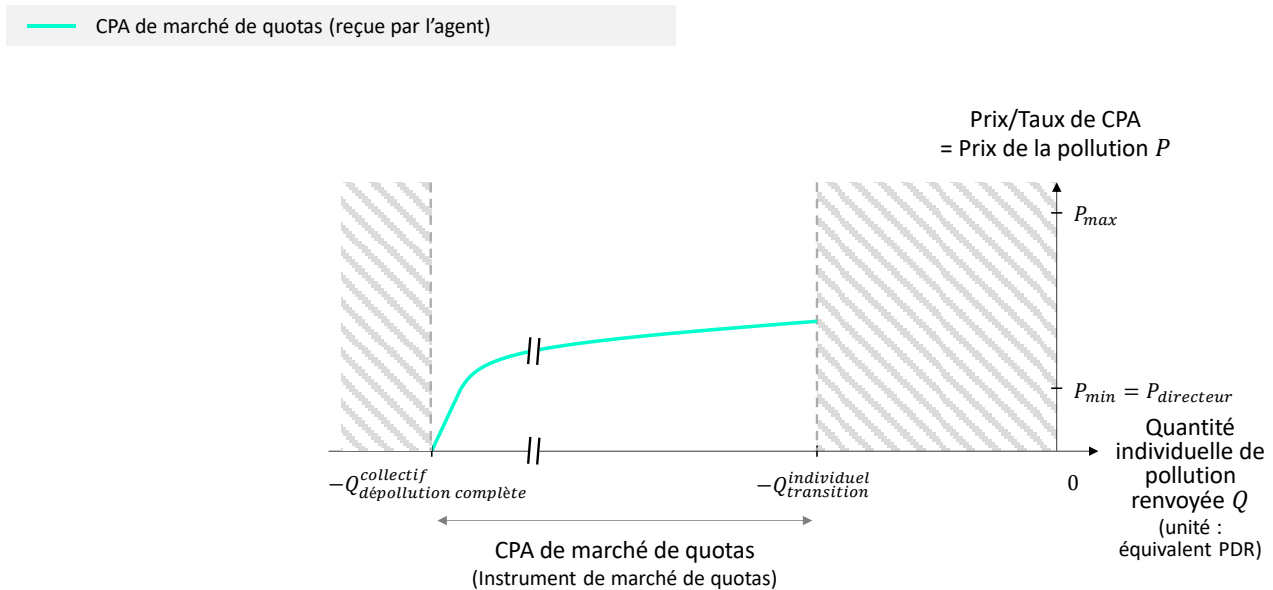
- Cette modalité de paiement de la CPA devient disponible pour les entreprises lorsqu'elles dépassent le seuil de transition individuel $-Q_{transition}^{individuel}$.
- Les taux de CPA sont alors variables, et diminuent graduellement au fur et à mesure que l'on se rapproche d'une dépollution complète de l'environnement, c'est-à-dire de $Q_{dépollution\ complète}^{collectif}$, étant donné que les quotas sont de plus en plus abondants sur le marché.

Figure 75

Taux de la CPA | CPA de marchés de quotas reçue par l'agent dépollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



Source : C. DAO

Une combinaison des mécanismes de CPA fiscale et de CPA de marché de quotas est opérée selon les règles suivantes (**Figure 76**) :

- En dessous du seuil de transition individuel, les entreprises doivent payer obligatoirement la CPA fiscale.
- Au-dessus du seuil de transition individuel, les entreprises peuvent opter soit pour la CPA fiscale, soit pour la CPA de marché de quotas. En effet, recevoir une des deux CPA entrainera alors une exonération de réception de l'autre CPA :

- **En cas de prix « raisonnables » sur les marchés de quotas**, les entreprises *dépolluantes* auront intérêt à recevoir la CPA de marché de quotas, étant donné qu'autrement elles devront recevoir la CPA fiscale dont le taux est plus bas, au niveau P_{min} .
- **En cas de prix ayant subi une très forte hausse sur les marchés de quotas**, typiquement en cas de pénurie de quotas à l'approche du plafond directeur collectif, les prix sont majorés par P_{max} . En effet, les entreprises *polluantes* auront alors intérêt à repasser en CPA fiscale payée, dont le taux est fixé à P_{max} étant donné que ces entreprises *polluantes* se situent par définition au-dessus de leur seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$ ⁷³⁹.
- **En cas de prix ayant subi une très forte baisse sur les marchés de quotas**, typiquement en cas de surabondance de quotas, les prix sont minorés par $P_{min} = P_{directeur}$.
 - **Moyen de cette minoration.** Les entreprises *dépolluantes* auront intérêt à repasser en CPA fiscale reçue, dont le taux est fixé à $P_{min} = P_{directeur}$. De plus l'État offrira en permanence la possibilité aux entreprises de racheter leurs quotas au prix $P_{min} = P_{directeur}$.
 - **Objectif de cette minoration.** L'objectif est que les dépollueurs reçoivent une compensation significative quel que soit la situation, étant donné que les coûts engendrés par la dépollution sont, dans une certaine mesure, incompressibles. La valorisation de la pollution à $P_{min} = P_{directeur}$ est donc ici effectuée dans un objectif principalement *budgétaire*, car la valorisation dans un objectif *incitatif* donnerait un prix trop bas.

⁷³⁹ Pour plus de détails v. § 420.

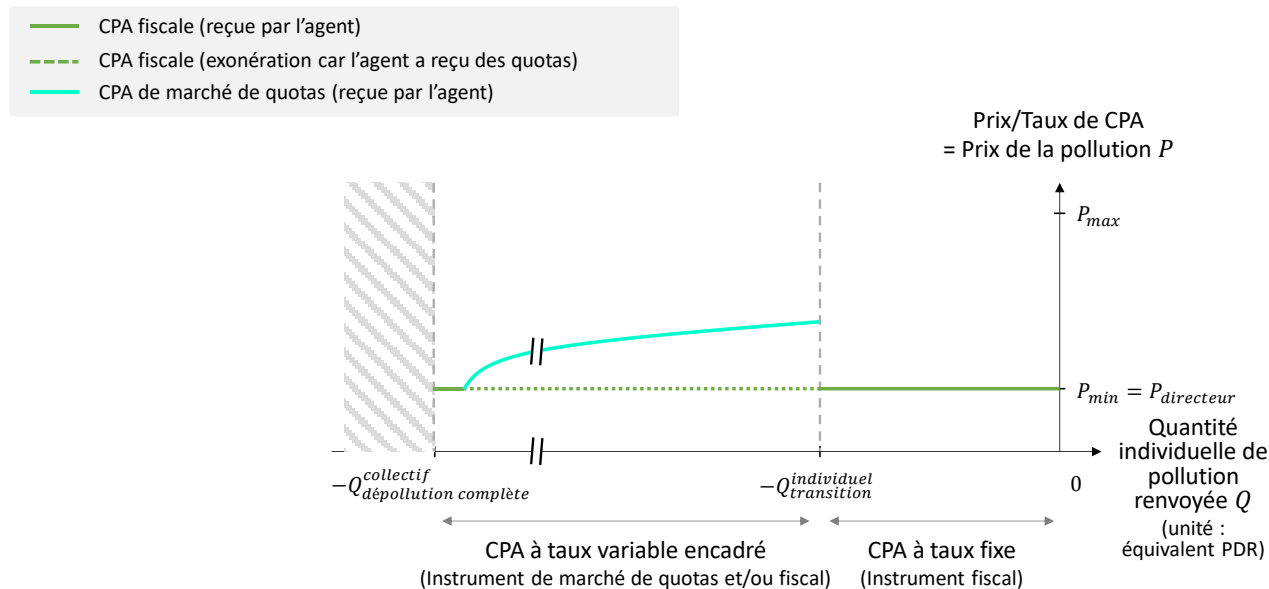
Figure 76

Taux de la CPA | Combinaison de la CPA fiscale et de la CPA de marché de quotas reçues par l'agent dépollueur

5

Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



Source : C. DAO

Un mécanisme hybride de CPA fiscale-marché est ainsi obtenu (Figure 77) :

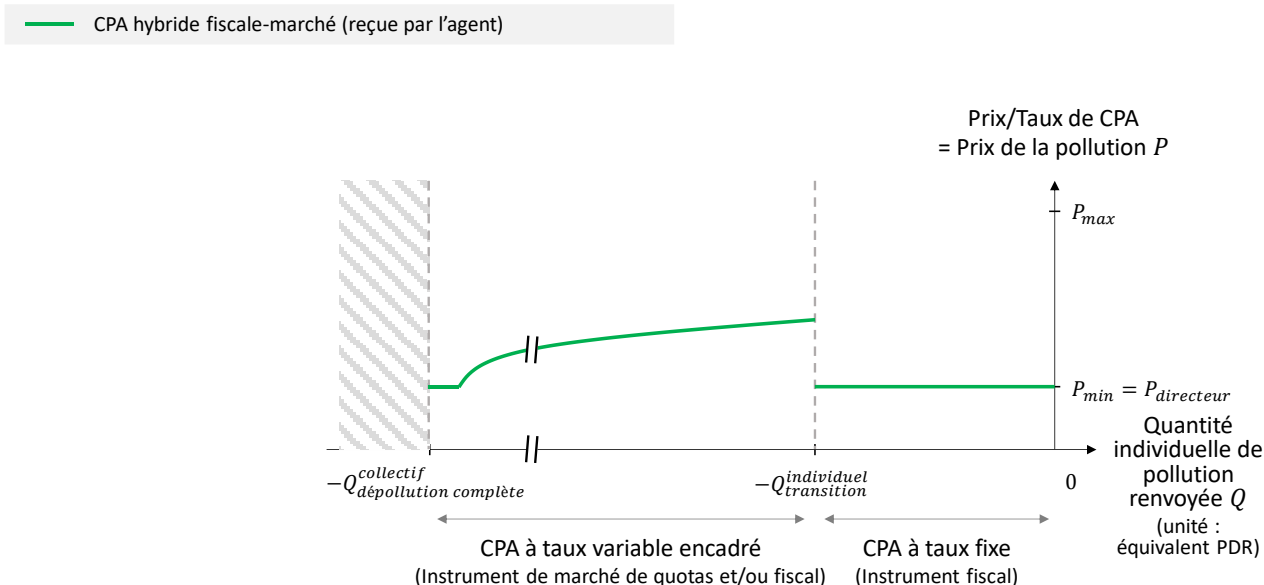
- En dessous du seuil de transition individuel $-Q_{individuel}^{transition}$: Les taux de CPA sont constants à $P_{min} = P_{directeur}$.
- Au-dessus du seuil de transition individuel $-Q_{individuel}^{transition}$: Les taux de CPA sont variables, mais restent cependant encadrés entre P_{min} et P_{max} .

Figure 77

Taux de la CPA | CPA fiscale-marché reçue par l'agent dépollueur

5 Etablissement du prix du polluant de référence

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE (PDR) D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



Source : C. DAO

426. **Transition.** On a donc construit un mécanisme de CPA permettant d'allier simplicité et stabilité des prix pour les agents « petits » pollueurs, et contrôle des niveaux de pollution pour les agents « grands » pollueurs.

Pour chaque polluant de référence, les taux de CPA sont en effet déterminés à l'aide d'un mécanisme fiscal-marché paramétré à l'aide d'un prix directeur de la pollution $P_{min} = P_{directeur}$, un prix maximal de la pollution P_{max} , un seuil de transition individuel $Q_{transition}^{individuel}$ et un plafond directeur collectif $Q_{plafond\ directeur}^{collectif}$.

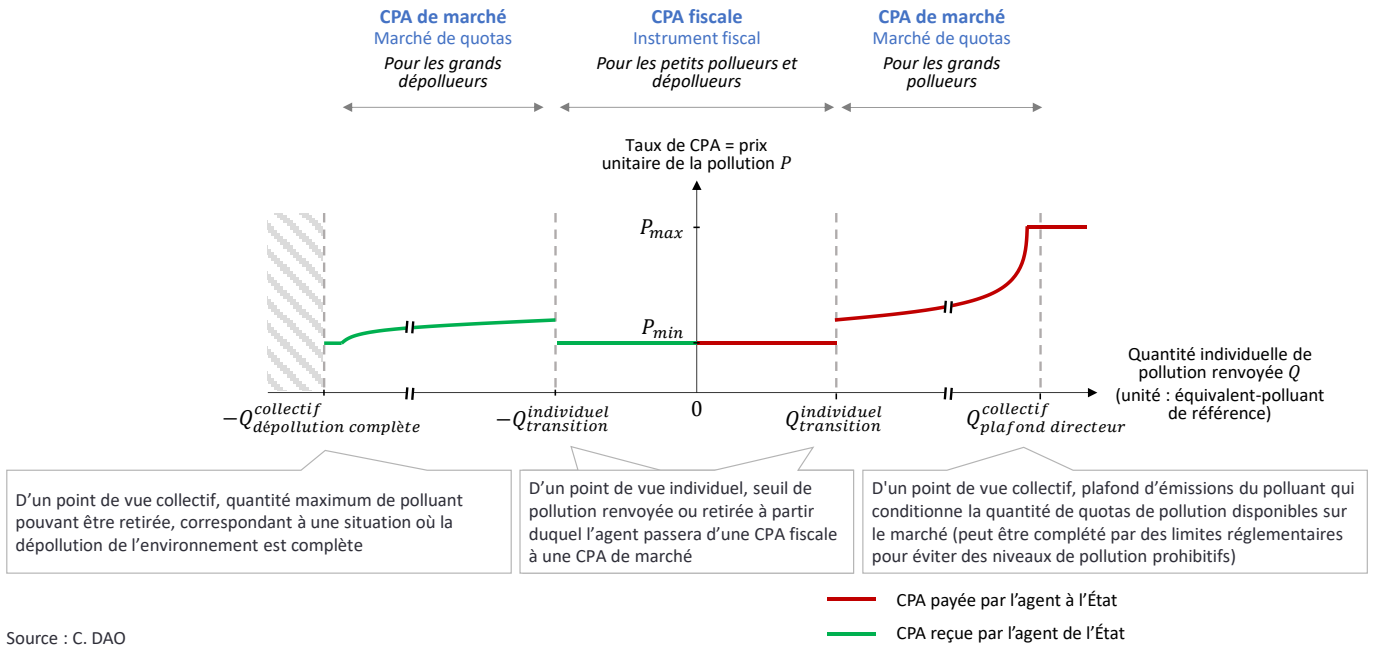
Ce mécanisme permet de créer une CPA à taux fixe en dessous du seuil de transition individuel, et une CPA à taux variable encadré au-dessus du seuil de transition individuel (Figure 78).

Les taux de CPA pour les polluants de référence étant obtenus, ils vont alors permettre de déterminer les taux de CPA pour l'ensemble des polluants.

Figure 78

CPA fiscale et de marché | La CPA fiscale s'appliquerait aux petits pollueurs et dépollueurs, tandis que la CPA de marché s'appliquerait aux grands

POUR LE POLLUANT DE RÉFÉRENCE D'UNE FAMILLE DE POLLUANTS



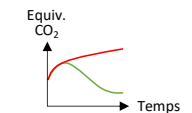
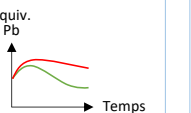
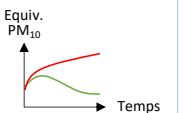
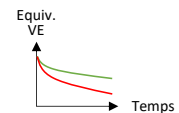
Source : C. DAO

Section 3 – La détermination des taux de CPA pour chaque polluant

427. **Introduction.** Le taux de la CPA se déclinerait en un taux spécifique pour chacun des polluants renvoyés ou retirés de l'environnement par l'assujetti concerné (Figure 79).

Figure 79

Taux de la CPA | Le prix de chaque polluant sera établi à partir du prix de son polluant de référence et d'un coefficient d'équivalence

Limites planétaires					
1	Détermination de familles de polluants	Changement climatique	Pollution chimique	Aérosols atmosphériques	Modification des usages des sols
2	Choix d'un polluant de référence par famille	• CO ₂ : Référence	• Plomb : Référence	• Part. en suspension (PM ₁₀) : Référence	• Unité de valeur écologique : Référence
3	Calcul de coefficients d'équivalence ¹	• Méthane : PRG² 30 • Protox. azote : PRG 265	• Aluminium • Arsenic • Cadmium	• Part. fines (PM _{2,5}) • Part. très fines (PM _{1,0}) • Part. ultrafines (PM _{0,1})	• Milieux boisés • Friches • Champs
4	Comparaison des trajectoires réelle (—) et cible ³ (---) d'un indicateur cumulé pour chaque famille de polluant ⁴ sur une zone géographique pertinente ⁵				
5	Etablissement du prix du polluant de référence ⁶	• CO ₂ : 50€ / T	• Plomb	• Particules en suspension (PM10)	• Unité de valeur écologique d'un terrain
6	Utilisation des coefficients d'équivalence pour déterminer le prix de l'ensemble des polluants de la famille concernée ⁷	• Méthane : 1500€/T • Protox. azote : 7950€/T	• Aluminium • Arsenic • Cadmium	• Part. fines (PM _{2,5}) • Part. très fines (PM _{1,0}) • Part. ultrafines (PM _{0,1})	• Urbanisation • Forage d'un puit de pétrole

1. Les coefficients d'équivalence peuvent varier au cours du temps si on choisit de les faire dépendre de critères conjoncturels et non uniquement de critères physiques ; 2. Pouvoir de réchauffement global ; 3. Trajectoire permettant de respecter, autant que possible, la limite planétaire concernée ; 4. Obtenu en sommant les trajectoires pour chaque polluant, chaque trajectoire étant pondérée par le coefficient d'équivalence du polluant concerné. Cet indicateur cumulé sera alors mesuré en « équivalent-polluant de référence » ; 5. Zone typiquement transnationale ou nationale pour les polluants à effet global (e.g. gaz à effet de serre) et zone typiquement nationale, régionale ou municipale pour les polluants à effet local (e.g. particules fines) ; 6. Soit par un mécanisme de taxe itérativement ajustée en fonction des trajectoires de pollution observées, soit par un mécanisme de marché de droits à polluer ; 7. Avec ajustement des prix selon la parité de pouvoir d'achat de la zone géographique concernée

Source : C. DAO

428. **Signe du taux de la CPA.** Pour rappel, du fait des conventions prises, le signe du taux de la CPA suivrait les règles suivantes.

Les interactions directes avec l'environnement à impact négatif (pollution) seraient frappées par une CPA positive – ce qui équivaldrait donc à une imposition positive.

Les interactions directes avec l'environnement à impact positif (dépollution) seraient frappées par une CPA négative – ce qui équivaldrait donc à une imposition négative⁷⁴⁰.

⁷⁴⁰ Par analogie avec la notion d'impôt négatif : concernant les origines du concept, v. A.-A. COURNOT, *Recherches sur les principes mathématiques de la théorie des richesses*, 1838. ;

429. **Valeur du taux de la CPA.** Pour chaque polluant⁷⁴¹, le taux de CPA applicable serait directement déterminé à partir du prix directeur du polluant de référence de la catégorie à laquelle appartient l'interaction directe, ce dernier étant ensuite multiplié par le coefficient d'équivalence correspondant. La formule serait donc la suivante :

$$\mathbf{Taux\ CPA}_{polluant} = \mathbf{Taux\ CPA}_{référence} \times \mathbf{CE}_{polluant \rightarrow référence}$$

- **$Taux\ CPA_{polluant}$** : Taux de CPA applicable au polluant concerné.
- **$Taux\ CPA_{référence}$** : Prix directeur du polluant de référence de la catégorie à laquelle appartient le polluant concerné.
- **$CE_{polluant \rightarrow référence}$** : Coefficient d'équivalence permettant de comparer la nocivité pour l'environnement du polluant concerné avec le polluant de référence de sa catégorie.

concept ensuite relancé dans les années 1960, v. M. FRIEDMAN, *Capitalisme et liberté*, A Contre-courant, s.l., Leduc.s Editions, 1962. ; à ce sujet également : Y. VANDERBORGHT, « La France sur la voie d'un « Revenu minimum inconditionnel » ? », *Mouvements*, 2001, vol. 15-16, n° 3, pp. 157-165.

⁷⁴¹ On rappelle que par « polluant » on désigne par abus de langage toute interaction directe avec l'environnement.

Section 4 – L’acquittement de la CPA

430. **Introduction.** Chaque entreprise ou organisation a vocation à s’acquitter de la CPA, c’est-à-dire à payer ou recevoir la CPA de l’État, à partir du taux de CPA applicable pour chaque polluant de référence et chaque polluant (Figure 80).

Figure 80

Taux de la CPA | L’entreprise peut s’acquitter de sa CPA à partir du taux de CPA applicable pour chaque polluant de référence

Bilan de pollution ajoutée (BPA)					
	Quantité émise	Quantité soustraite	Quantité nette émise	Taux de CPA applicable	CPA à payer
Famille de polluants 1 « Changement climatique »	340	-120	220	7	1540
Famille de polluants 2 « Pollution chimique »	150	-0	150	15	2250
Famille de polluants 3 « Aérosols atmosphériques »	30	-280	-250	8	-2000
Famille de polluants N « Modification des usages des sols »	0	-20	-20	5	-100
	En unités d'équivalent PDR			En € / unité d'équivalent PDR	1690

Source : C. DAO

431. **Plan d’étude.** On examine tout d’abord les modalités d’acquittement de la CPA fiscale (– Sous-section 1 –), puis de la CPA de marché de quotas (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – L’acquittement de la CPA fiscale

432. **Modalités de paiement de la CPA.** La CPA serait dans ce cas payée par l’État (CPA positive) ou reçue de l’État (CPA négative), à l’instar d’une imposition ou d’une subvention classique.

Par analogie avec la TVA, la CPA pourrait être payée à l’État de manière annuelle, semestrielle, trimestrielle ou mensuelle, au titre de la pollution ajoutée par l’entreprise au cours de ces périodes respectives. La fréquence d’établissement

du bilan de pollution ajoutée de l'entreprise (à minima annuelle) serait alors à adapter en fonction.

Sous-section 2 – L'acquittement de la CPA de marché de quotas

433. **Introduction.** 3 modalités d'achat de quotas de pollution seraient proposées à chaque entreprise.

434. **Mode de paiement automatique à prix garanti – Achat annuel automatique de la quantité de quotas de pollution nécessaire par rapport au BPA déclaré et à un prix garanti par l'État sur une certaine durée.** L'État (ou un intermédiaire financier) garantirait une trajectoire de prix de la pollution pour une certaine durée, par exemple 3 à 5 ans, et réévaluerait cette trajectoire au bout de cette durée en fonction de l'évolution du marché. L'État (ou un intermédiaire financier) recevrait donc le prix payé par les particuliers, et se chargerait lui-même de l'achat des quotas sur le marché.

Les avantages du mode de paiement automatique à prix garanti seraient les suivants :

- Simplicité car non-nécessité pour l'agent d'acheter soi-même les quotas de pollution sur le marché
- Prévisibilité du prix pour les entreprises et non soumission aux fluctuations du marché.

Les inconvénients du mode de paiement automatique à prix garanti seraient les suivants :

- Le prix garanti inclurait un premium de risque, étant donné que l'État (ou un intermédiaire financier) supporterait dans ce cas le risque de marché.

En perspective, ces modalités, plus commodes, auraient vocation à être utilisées par la plupart des entreprises, en particulier les plus petites, avec l'objectif que la CPA variable ressemble dans ce cas le plus possible à une imposition classique.

435. **Mode de paiement automatique à prix non garanti – Achat annuel automatique de la quantité de quotas de pollution nécessaire par rapport au BPA au prix de marché.** Ces modalités d'achat seraient similaires aux précédentes (État ou intermédiaire financier se chargeant d'acheter les quotas), sauf que les prix ne seraient pas garantis :

Les avantages du mode de paiement automatique à prix non garanti seraient les suivants :

- Simplicité car non-nécessité pour l'agent d'acheter soi-même les quotas de pollution sur le marché

- Pas de premium de risque ajouté par l'État

Les inconvénients du mode de paiement automatique à prix non garanti seraient les suivants :

- Imprévisibilité du prix et soumission aux fluctuations de marché. Afin d'éviter que la date d'achat annuel automatique (par exemple le 31/12) ne tombe sur un moment où le marché est très défavorable, ces entreprises conserveraient la possibilité d'acheter manuellement des quotas auparavant si elles anticipent une hausse du marché, le « reste à payer » de quotas de pollution étant liquidé automatiquement à la date d'achat annuel automatique (par exemple au 31/12) au prix du marché.

En perspective, ces modalités d'achat intéresseraient les entreprises désireuses de plus s'exposer à la volatilité des prix tout en conservant une simplicité d'usage.

436. **Mode de paiement manuel - Achat à tout moment et manuel de quotas de pollution au prix de marché :** Les entreprises concernées achèteraient manuellement les quotas nécessaires sur le marché de quotas de polluants de référence, au moment qu'elles souhaitent. Ces entreprises pourraient également se couvrir elles-mêmes sur le marché, en achetant des instruments de couvertures spécifiques. Une plateforme de marché, ainsi qu'un opérateur - éventuellement public - permettant de simplement accéder à ce marché seraient nécessaires pour permettre un accès simple au marché de quotas pour l'ensemble des entreprises.

Les avantages du mode de paiement manuel seraient les suivants :

- Possibilité de bénéficier de prix avantageux si le marché est favorable, car l'entreprise gère entièrement l'achat de ses quotas de pollution, au moment qu'elle souhaite.
- Pas de premium de risque ajouté par l'État

Les inconvénients du mode de paiement manuel seraient les suivants :

- Plus grande complexité du fait que les entreprises doivent elles-mêmes aller acheter les quotas nécessaires sur le marché de quotas de polluants de référence.
- Pénalités de retard si les entreprises concernées n'arrivent pas à restituer le bon nombre de quotas en fin d'exercice fiscal.

En perspective, ce mode intéresserait les plus grands pollueurs souhaitant optimiser leur CPA payée, et reproduirait le fonctionnement actuel du SEQE-UE.

437. **Conclusion | Chapitre 2 - La détermination des taux de la CPA.** On a ainsi présenté une méthode systématique permettant de déterminer un prix pour l'ensemble des formes de pollutions et dépollution possibles, et par là de fixer les

taux de CPA. Cette approche est basée sur neuf limites planétaires dégagées par la communauté scientifique ces dernières années (par exemple, la limite planétaire « Changement climatique »). Pour chaque limite planétaire, un objectif environnemental donné est fixé par la puissance publique (par exemple, une trajectoire cible de réduction des gaz à effet de serre). Un taux de CPA approprié est alors déterminé pour un polluant de référence relevant de cette limite planétaire (par exemple, le dioxyde de carbone), par le biais d'un mécanisme hybride fiscal-marché. Les taux de CPA pour des autres polluants relevant de cette limite planétaire (par exemple, le méthane) se déduisent alors en faisant usage de coefficients d'équivalence (par exemple, le pouvoir de réchauffement global). Une fois les taux de CPA fixés par la puissance publique, l'entreprise peut s'acquitter de sa CPA en fonction du BPA qu'elle a déclaré, les modalités de paiement variant selon que l'entreprise est assujettie à la CPA fiscale ou à la CPA de marché.

438. **Transition.** Les principales caractéristiques de la CPA étant posées, on présente les perspectives offertes par un tel dispositif.

Chapitre 3 – Les perspectives offertes par la CPA

439. **Introduction.** Harmoniser l'ensemble de la simili-fiscalité environnementale actuelle en une CPA unique, acquittée à chaque étape de la chaîne de valeur, et fonctionnant dans les deux sens (principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur »), aurait des implications dans de nombreux domaines.
440. **Plan d'étude.** On examine les perspectives économiques (– Section 1 –) ainsi que les perspectives écologiques offertes par la CPA (– Section 2 –).

Section 1 – Les perspectives économiques offertes par la CPA

441. **Incitation des entreprises à réduire leur pollution.** La CPA, supportée in fine par le consommateur final⁷⁴², encouragerait économiquement ce dernier à favoriser les entreprises les moins polluantes lorsqu'il effectue un choix entre plusieurs biens ou services. Dans une logique concurrentielle, ce dispositif fiscal constituerait donc une incitation forte pour les entreprises à améliorer leur performance environnementale, sous peine de voir le prix de leurs biens et services augmenter, ou bien leurs marges diminuer.

Premièrement, la CPA inciterait les entreprises à optimiser l'impact environnemental de la production des biens et services qu'elles mettent à disposition, par exemple la pollution des sols et de l'eau engendrée par l'extraction de métaux rares⁷⁴³.

Deuxièmement, la CPA inciterait les entreprises à optimiser l'empreinte environnementale de l'utilisation des biens et services qu'elles mettent à disposition, par exemple les gaz HFC rejetés par les climatiseurs lors de leur utilisation⁷⁴⁴.

Troisièmement, la CPA inciterait les entreprises à optimiser l'empreinte environnementale de fin de vie des biens et services qu'elles mettent à disposition, par exemple les déchets électroniques engendrés d'ordinateurs. En effet, ceux-ci,

⁷⁴² Par le biais du mécanisme de *prix environnemental*, que l'on détaille ensuite.

⁷⁴³ Voir à ce sujet notamment : G. PITRON et H. VÉDRINE, *La guerre des métaux rares*, *op. cit.*

⁷⁴⁴ Les HFC constituant un gaz à fort effet de serre, la communauté internationale a visé à restreindre fortement leur utilisation, notamment dans les climatiseurs et les réfrigérateurs par le biais du Protocole de Montréal de 1987 et son amendement en 2016. V. à ce sujet Protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone - Déclaration de la Communauté économique européenne, *op. cit.* ; Amendement au protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone, *op. cit.* ; Pour un commentaire sur ces évolutions : B. WEISS, « La grande glaciation des HFC », 2018, pp. 48-48.

lorsque non traités adéquatement, peuvent polluer les sols et nappes phréatiques de pays tels que le Ghana, l'Inde ou la Chine⁷⁴⁵.

442. **Émergence de nouveaux types de modèles économiques.** L'introduction de la CPA, lorsque celle-ci prend la forme d'une *subvention pour pollution soustraite*, rendrait le fait de dépolluer rémunérateur :

En conséquence, il serait envisageable que de nouveaux types d'entreprises apparaissent, dont l'objet social unique ou principal serait la dépollution de l'environnement (séquestration géologique de CO₂, rétablissement de la biodiversité, réhabilitation de sites naturels). De telles entreprises percevraient des recettes presque exclusivement de l'État, par le biais d'une CPA reçue. Les entreprises dont l'activité génère des externalités environnementales positives de manière accessoire, par exemple dans le domaine de l'agriculture⁷⁴⁶, seraient également récompensées par une CPA reçue.

Les dépenses publiques engendrées (CPA reçue par les entreprises globalement dépolluantes) seraient financées par les recettes fiscales environnementales (CPA payée par les entreprises globalement polluantes), ce qui revient bien indirectement à un financement de la dépollution par les pollueurs, en ligne avec le principe de « pollueur-payeur ».

443. **Relation entre CPA et TVA.**

Une comparaison entre la CPA et la TVA s'avère intéressante, au regard des similitudes entre les deux instruments.

TVA	CPA
TVA déductible 20% ⁷⁴⁷ supplémentaires ajoutés au prix classique des biens et services achetés	« CPA déductible » ⁷⁴⁸ Prix environnemental ajouté au prix classique des biens et services achetés

⁷⁴⁵ P. BIHOUIX, « Pénurie des ressources : tabou pour l'industrie », *Revue Projet*, 2015, vol. 349, n° 6, § 7.

⁷⁴⁶ Sur la possibilité de mettre au point des dispositifs de droit privé pour reconnaître que les agriculteurs participent à « l'intérêt général environnemental » (par exemple séquestration de carbone, limitation des inondations, fourniture d'eau ou préservation de la biodiversité), v. C. HERNANDEZ ZAKINE, « Agriculture et environnement : de la propriété individuelle à la propriété commune », in *Le Déméter 2018, économie et stratégies agricoles*, s.l., Club Déméter, s.d.

⁷⁴⁷ Taux indicatif, correspondant au taux normal de la TVA actuellement en vigueur en France (CGI, art. 278)

⁷⁴⁸ Comme on le verra par la suite, il n'existe pas à proprement parler de « CPA déductible » et de « CPA collectée », mais uniquement des prix environnementaux imputant de manière plus ou moins exacte la CPA payée par l'entreprise. Cette différence provient du fait que si la TVA est aisée à calculer pour l'ensemble des biens et services (taux unique de 20% actuellement, sauf réductions et exonérations), l'impact environnemental d'un bien ou service lui est spécifique et ne peut faire l'objet d'une taxation directe par l'État en raison de la complexité de sa détermination. La CPA vise à pallier une telle difficulté, en taxant une grandeur mesurable et vérifiable par la

TVA collectée 20% supplémentaires ajoutés au prix classique des biens et services vendus	« CPA collectée » Prix environnemental ajouté au prix classique des biens et services vendus
TVA à payer 20% de la valeur ajoutée par entreprise = TVA collectée - TVA déductible	CPA à payer 100% de la pollution ajoutée par entreprise ≠ « CPA collectée » - « CPA déductible »

L'articulation entre la CPA et la TVA pourrait se traduire par une relation de complémentarité, l'une étant en charge d'imposer la valeur ajoutée par l'entreprise, l'autre la pollution ajoutée par l'entreprise. On pourrait ainsi envisager plusieurs articulations possibles :

- Un maintien de la TVA sans modification de son taux. Dans ce cas, la CPA viendrait s'ajouter au système de TVA existant. La CPA ne serait cependant pas soumise à TVA pour ne pas excessivement augmenter la charge fiscale appliquée sur le consommateur final⁷⁴⁹, et afin que sa répercussion en prix environnemental sur les biens et services vendus par l'entreprise tende effectivement à être représentative de l'impact environnemental de ces derniers. Une diminution d'autres impositions serait dans ce cas à probablement envisager pour maintenir une pression fiscale constante, en ligne avec une logique de « double dividende »⁷⁵⁰.
- Une diminution de la TVA, en réaction à l'introduction de cette nouvelle forme de fiscalité environnementale. C'est l'idée qui a été envisagée par une étude de 2018, par le biais du concept de « Uniform value-added tax » (UVAT)⁷⁵¹.
- Une élimination de la TVA au profit de la CPA, l'objectif étant dans ce cas de complètement « verdir » la TVA⁷⁵².

Section 2 – Les perspectives écologiques offertes par la CPA

puissance publique, à savoir la pollution ajoutée ; charge ensuite à l'entreprise de librement répercuter cette CPA sur les biens et services qu'elle vend.

⁷⁴⁹ De manière similaire, le fait que l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons soit actuellement soumise à la TVA pose débat, en particulier depuis le mouvement de contestation des « Gilets jaunes » apparu en octobre 2018. V. par exemple : AFP, « Grand débat: supprimez la TVA sur les taxes, demande Que Choisir », *Le Point*, 14 mars 2019.

⁷⁵⁰ V. § 518 et suivants pour plus de précisions sur cette notion.

⁷⁵¹ B. TIMMERMANS et W.M.J. ACHTEN, « From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility », *op. cit.*

⁷⁵² V. par exemple : « Remplaçons la TVA par une « taxe sur le carbone ajouté » », *L'Obs*, s.d.

444. **Efficiences environnementales de la CPA.** La CPA disposerait bien d'une efficacité environnementale à plusieurs titres :

Une *efficacité environnementale prélevante* lorsqu'elle s'appliquerait à un comportement polluant et prendrait alors la forme d'une imposition.

Une *efficacité environnementale rétributive* lorsqu'elle s'appliquerait à un comportement dépolluant et prendrait alors la forme d'une subvention.

Une *efficacité environnementale incitative faible et forte* car elle inciterait les agents économiques à réorienter leurs comportements en faveur de l'environnement (caractère incitatif), en pénalisant la pollution et en récompensant la dépollution, poussant ainsi les agents économiques à réduire leurs externalités environnementales négatives (caractère faible) mais également générer des externalités environnementales positives (caractère fort).

Une *efficacité environnementale budgétaire faible ou forte* car une partie de ses recettes auraient vocation à être affectée à la préservation de l'environnement (caractère budgétaire), afin de financer des actions visant soit à réduire les externalités négatives engendrées par les agents économiques (caractère faible), soit produire des externalités positives (caractère fort).

445. **Conclusion | Chapitre 3 - Les perspectives offertes par la CPA.** L'introduction de la CPA entraînerait des conséquences dans des domaines variés. D'un point de vue économique, elle influencerait par exemple en profondeur sur la stratégie et les modèles d'activité des entreprises, en les incitant à prendre en compte le coût environnemental de l'ensemble de leurs actions, voire en permettant l'émergence de nouveaux types d'acteurs dédiés à la dépollution de l'environnement. D'un point de vue écologique, la CPA disposerait logiquement de nombreux types d'efficacités environnementales, étant donné qu'elle harmoniserait l'ensemble des dispositifs simili-fiscaux environnementaux actuels.

Conclusion du Titre I

446. **Conclusion | Titre I - L'instrument « simili-fiscal » principal du système SHAPE : la compensation de la pollution ajoutée (CPA).** On a ainsi présenté les contours de la compensation de la pollution ajoutée (CPA), qui constitue l'instrument simili-fiscal principal du système SHAPE.

Celle-ci aurait vocation à s'appliquer à l'ensemble des types de pollutions ou dépollutions en milieu terrestre, aquatique et aérien. Elle viserait à imposer (respectivement rétribuer) chaque agent assujéti à hauteur de sa pollution ajoutée (respectivement soustraite), c'est-à-dire la pollution (respectivement la dépollution) que cet agent produit directement.

Elle consisterait en un instrument hybride-fiscal marché permettant de concilier les avantages offerts par différentes approches de valorisation de la pollution (objectifs de valorisation incitatifs et/ou budgétaires, modes de valorisation par instrument fiscal et/ou par instrument de marché de quotas).

Elle offrirait enfin de nombreuses perspectives, juridiques, fiscales, économiques, et écologiques.

447. **Transition.** Dans la partie qui suit, on présente les deux autres instruments principaux du système SHAPE, la *comptabilité classique et environnementale (CCE)* et le *prix classique et environnemental (PCE)* des biens et services.

Titre II – Les instruments économiques, comptables et budgétaires principaux du système SHAPE

448. **Introduction.** On présente dans cette partie plusieurs instruments principaux du système SHAPE venant en complément de la CPA.
449. **Plan d'étude.** On détaille l'instrument comptable principal du système SHAPE, la *comptabilité classique et environnementale (CCE)* (- Chapitre 1 -), l'instrument économique principal du système SHAPE, le *prix classique et environnemental (PCE)* des biens et services (- Chapitre 2 -), puis enfin l'instrument budgétaire principal du système SHAPE, *l'aide publique environnementale (APE)* (- Chapitre 3 -).

Chapitre 1 – L'instrument comptable principal du système SHAPE : la comptabilité classique et environnementale (CCE)

450. **Introduction.** On présente dans cette partie l'instrument comptable principal du système SHAPE, à savoir la *comptabilité classique et environnementale (CCE)*.
451. **Problématique.** La mise en place de la CPA, et sa répercussion sous la forme de prix environnementaux⁷⁵³, nécessiteraient pour une entreprise de suivre et enregistrer une large variété de flux financiers « environnementaux », en plus de ses flux financiers classiques.

D'une part, les flux financiers provenant des interactions directes de l'entreprise avec l'environnement, matérialisés par le mécanisme simili-fiscal de CPA, devraient être enregistrés.

D'autre part, les flux financiers provenant des interactions indirectes de l'entreprise avec l'environnement, matérialisés par le mécanisme économique de prix environnemental, devraient également être enregistrés.

452. **Revue de l'existant.** L'idée d'une comptabilité prenant en compte les enjeux sociaux et environnementaux auxquels font face les entreprises a fait l'objet de réflexions et travaux variés. Ainsi, la notion de *comptabilité sociale et environnementale* (« social and environmental accounting ») a suscité un intérêt croissant à partir des années 1970 auprès du monde professionnel et académique comptable⁷⁵⁴. En France,

⁷⁵³ V § 306 et suivants.

⁷⁵⁴ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, *Report of the Committee on Human Resource Accounting*, American Accounting Association, 1974.

plusieurs écoles coexistent sur ce sujet⁷⁵⁵, dont on cite une liste non exhaustive ci-dessous :

La « comptabilité CARE » développée par Jacques Richard, professeur en sciences de gestion à l'Université Paris Dauphine et Alexandre Rambaud, maître de conférences à AgroParisTech-CIRED et chercheur associé à l'université Paris-Dauphine. Ce modèle de comptabilité est centré sur la règle de la conservation du capital, qui affirme qu'une entreprise ne peut considérer comme un revenu, et donc consommer, que les sommes qui subsistent après avoir maintenu son capital intact⁷⁵⁶. Elle généralise une telle règle en incitant les entreprises à prendre en compte non seulement le *capital financier*, mais également le *capital naturel* et le *capital humain*.

Le LIFTS⁷⁵⁷ Accounting Model ©, développé par la Chaire de recherche Performance globale multi-capitaux Audencia⁷⁵⁸. Ce modèle de comptabilité a été construit à partir de la théorie du Donut (en anglais « Doughnut economics ») élaborée par Kate Raworth⁷⁵⁹, combinant notions de limites planétaires⁷⁶⁰ et de plancher social⁷⁶¹. Pour chaque entreprise, un « budget environnemental plafond » et un « budget social plancher » sont définis : si l'entreprise ne respecte pas ces budgets, elle est considérée en situation d'endettement.

La « comptabilité universelle » développé par Michel Veillard, co-animateur du groupe de recherche comptable du Club Développement Durable du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables. Celle-ci vise à introduire, en coexistence avec la comptabilité financière, une comptabilité sociale, une comptabilité sociétale, une comptabilité environnementale et une comptabilité de

⁷⁵⁵ M. VEILLARD, *Pour une comptabilité universelle qui prenne en compte les dimensions sociale, sociétale, environnementale et de gouvernance*, Club économie de la fonctionnalité et développement durable, s.d.

⁷⁵⁶ A. RAMBAUD, « Le modèle comptable CARE/TDL : une brève introduction », *Revue Française de Comptabilité*, janvier 2015, vol. 483.

⁷⁵⁷ Limits and Foundations Towards Sustainability

⁷⁵⁸ V. à ce sujet notamment AUDENCIA, « Le LIFTS Accounting Model© », s.d. ; PwC, « Le LIFTS accounting model pour suivre la performance de son capital social et de son capital environnemental », PwC, s.d.

⁷⁵⁹ V. notamment à ce sujet : K. RAWORTH, *A Safe and Just Space for Humanity: Can we live within the doughnut?*, s.l., Oxfam International, 13 février 2012 ; K. RAWORTH, *Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist*, White River Junction, Vermont, Chelsea Green Publishing, 22 mars 2017.

⁷⁶⁰ Ce concept expose neuf plafonds ne devant pas être dépassés si l'humanité souhaite vivre de manière pérenne sur Terre, et inclut les frontières environnementales suivantes : changement climatique, érosion de la biodiversité, modifications des usages des sols, utilisation d'eau douce, perturbation des cycles biochimiques de l'azote et du phosphore, acidification des océans, aérosols atmosphériques, diminution de la couche d'ozone, pollution chimique (nouvelles entités). V. § 389 pour plus de précisions.

⁷⁶¹ Ce concept est basé sur les Objectifs de Développement Durable (ODD) de l'ONU, et inclut les minima sociaux suivants : eau, paix et justice, éducation, représentation politique, réseaux, équité sociale, santé, logement, revenu et travail, alimentation, énergie, égalité des sexes.

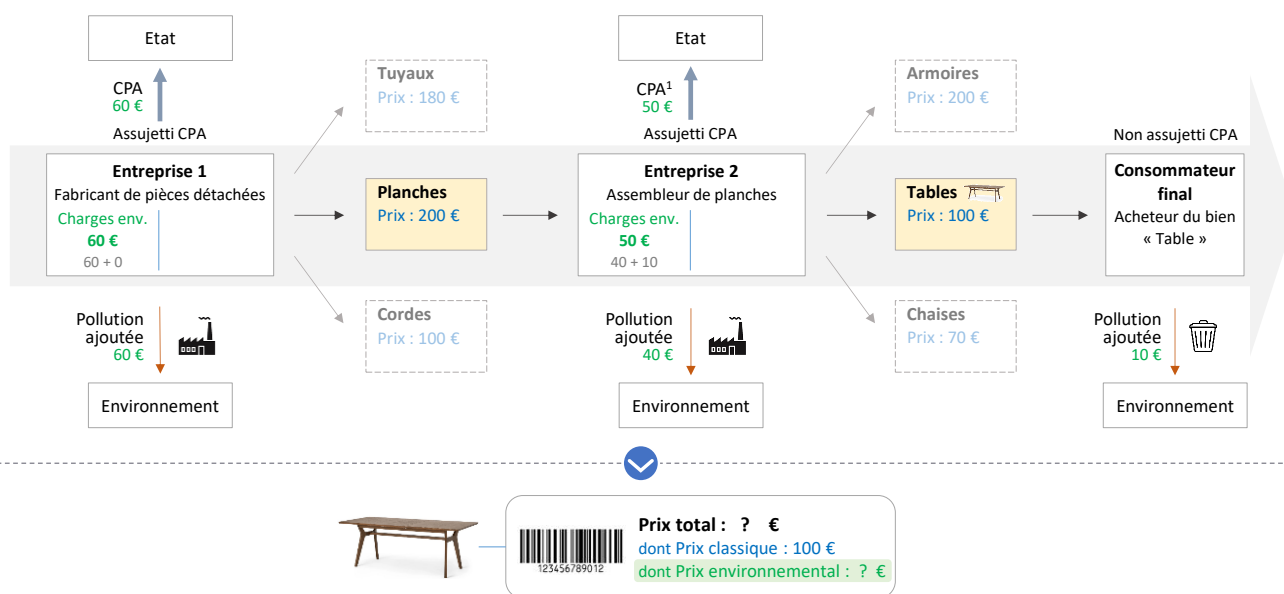
la gouvernance. Il s'agirait également d'identifier, en concertation avec les parties prenantes, des métriques spécifiques à l'entreprise permettant de mesurer les atteintes à la biodiversité⁷⁶².

Le « bilan biodiversité » développé par Joël Houdet, « Managing Director » de The Biodiversity Footprint Company et docteur en sciences du management d'AgroParisTech⁷⁶³. Celui-ci vise à quantifier et inclure dans le bilan comptable les coûts et revenus engendrés par l'ensemble des « dépendances et atteintes d'une entreprise à la nature ».

453. **Présentation de la comptabilité classique et environnementale.** La comptabilité classique et environnementale vise à adapter les modèles de comptabilité extra-financière existants pour offrir un outil pratique, simple d'utilisation et efficace. Au sein de celle-ci, les entreprises suivraient de manière distincte leurs *flux financiers classiques* et leurs *flux financiers environnementaux* (Figure 81).

Figure 81

2 Une comptabilité classique et environnementale (CCE) permettrait aux entreprises de comptabiliser leurs charges et produits environnementaux



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA
 Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

⁷⁶² M. VEILLARD, *Pour une comptabilité universelle qui prenne en compte les dimensions sociale, sociétale, environnementale et de gouvernance*, op. cit.

⁷⁶³ J. HOUDET, *Le Bilan biodiversité - Une méthodologie pour intégrer la nature dans votre comptabilité*, s.l., EdiSens, 2012.

454. **Plan d'étude.** On examine tout d'abord les principes qui sous-tendent la comptabilité classique et environnementale (- Section 1 -). On en présente ensuite un exemple détaillé (- Section 2 -) puis les perspectives offertes par un tel système (- Section 3 -).

Section 1 – Les fondements de la CCE

455. **Introduction.** La comptabilité classique et environnementale permettrait à une entreprise de suivre explicitement l'ensemble de ses interactions avec l'environnement, sous la forme de *flux financiers environnementaux*, à distinguer de ses *flux financiers classiques*.
456. **Définitions.** On pose tout d'abord quelques définitions :
- *Comptabilité d'un agent économique* : Ensemble de règles et de conventions permettant à cet agent économique de rendre compte de sa situation financière, ainsi que des opérations et événements qui affectent cette dernière.
 - *Comptabilité agrégée d'un agent économique* : Forme de comptabilité ne distinguant pas valeurs comptables / flux financiers classiques et valeurs comptables / flux financiers environnementaux dans les états financiers de cet agent économique.
 - *Comptabilité classique et environnementale (CCE) d'un agent économique* (aussi appelé *double comptabilité classique et environnementale* ; en anglais « *Accounting with classical and environmental entries (ACE)* »). Forme de comptabilité adaptée à l'introduction de prix classiques et environnementaux, effectuant une distinction entre grandeurs classiques et grandeurs environnementales. D'une part, une telle comptabilité distinguerait dans le bilan les valeurs comptables classiques et valeurs comptables environnementales des actifs et passifs de l'agent économique. D'autre part, cette comptabilité distinguerait dans le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie les flux financiers classiques et flux financiers environnementaux engendrés par les interactions de cet agent économique avec l'environnement. [Rappel].
 - *Prix environnemental (PE) d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j* : Rétribution financière demandée par l'agent i à l'agent j en contrepartie du coût environnemental de ce bien ou service pour l'agent i et / ou de la valeur environnementale de ce bien ou service pour l'agent j. La manière exacte dont ce prix environnemental est déterminé sera détaillée dans la partie dédiée ci-après. [Rappel].
457. **Changements apportés par la CCE.** La CCE apporte donc plusieurs modifications par rapport à la comptabilité agrégée (**Figure 82**) :

Premièrement, elle introduit une colonne supplémentaire pour les *flux financiers environnementaux* dans les états comptables, afin de permettre à l'entreprise de prendre en compte ceux-ci, en plus de ses flux financiers classiques.

Deuxièmement, elle introduit des lignes supplémentaires pour les *interactions directes avec l'environnement* ainsi que pour le paiement de la CPA dans les états comptables⁷⁶⁴. Dans le compte de résultat, diverses lignes sont ajoutées afin de permettre à l'entreprise de prendre en compte ses interactions directes avec l'environnement. Dans le tableau des flux de trésorerie, une ligne « compensation de la pollution ajoutée » est ajoutée, correspondant à la CPA payée ou reçue par l'entreprise.

Figure 82

Une comptabilité classique et environnementale (CCE) ferait la distinction entre flux financiers classiques et environnementaux

Exemple de comptabilité classique et environnementale

COMPTE DE RESULTAT					
Charges			Produits		
Interactions indirectes entre l'entreprise et l'environnement			Flux environnementaux = PE payés / reçus		
Achats de matières premières	100	20	120	Ventes comptant	900 180 1080
Achats de marchandises	50	10	60	Ventes à crédit	50 10 60
Variation de stocks	10	10	20	Variation de stocks	50 20 70
Dotations aux amortissements	25	10	35	Subventions d'exploitation	30 15 45
Rémunérations du personnel	20	0	20		
Frais de transport	5	5	10		
Frais d'énergie	10	2	12		
Déchets sous-traités	100	35			
Interactions directes entre l'entreprise et l'environnement			Flux environnementaux = CPA payée / reçue		
CPA payée			CPA reçue		
Renvoi d'éléments à impact négatif			Retrait d'éléments à impact négatif		
Milieu aérien				Milieu aérien	
Polluants atmosphériques	-	5	5	Polluants atmosphériques	- 10 10
Gaz à effet de serre	-	20	20	Gaz à effet de serre	- 0 0
Milieu terrestre				Milieu terrestre	
Métaux lourds	-	15	15	Métaux lourds	- 0 0
Huiles minérales	-	5	5	Huiles minérales	- 0 0
Déchets traités par les autorités publiques	25	25		Déchets externes traités par l'entreprise	
Milieu aquatique				Milieu aquatique	
Nitrates	-	5	5	Nitrates	- 0 0
Phosphate	-	10	10	Phosphate	- 0 0
Retrait d'éléments à impact positif			Renvoi d'élément à impact positif		
Total					
	320	242	562	Total	1030 265 1295
Résultat avant impôt	710	23	733		
Impôt sur les sociétés	163	8	171		
Résultat net	547	15	562		

Interactions indirectes entre l'entreprise et l'environnement

- ▶ Etats comptables déjà existants
- ▶ Similaire aux scopes 2 et 3 d'émissions indirectes de gaz à effet de serre

Interactions directes entre l'entreprise et l'environnement

- ▶ Etats comptables nouvellement introduits
- ▶ Similaire au scope 1 d'émissions directes de gaz à effet de serre

Abréviations

IS = Impôt sur les sociétés
CPA = Compensation de la pollution ajoutée
PE = Prix environnementaux

Légende

Valeurs comptables / flux classiques
Valeurs comptables / flux environnementaux

Hypothèses

IS / CPA payés immédiatement
1ère année d'existence de l'entreprise
Régime de fixation libre du prix environnemental

Taux d'imposition

Taux d'IS classique 23%
Taux d'IS environnemental 35%
Taux d'imposition effectif 23.4%

Source : C. DAO

458. **Transition.** Le principe de la comptabilité classique et environnementale étant posé, on en présente ensuite un exemple détaillé pour plus de clarté.

⁷⁶⁴ Ces lignes supplémentaires seraient par ailleurs également introduites en comptabilité agrégée, à la différence que l'ensemble des charges environnementales supportées par l'entreprise au titre d'interactions directes avec l'environnement seraient regroupées dans le compte de résultat sous une ligne unique nommée « CPA ».

Section 2 – Le principe de la CCE

459. **Introduction.** On détaille dans cette partie les modalités que revêtirait la comptabilité classique et environnementale, par le biais d'un exemple fictif d'états financiers d'une société imposée à l'IS.
460. **Hypothèses et conventions.** On présente tout d'abord les hypothèses, abréviations, légendes et taux d'impositions adoptés (**Figure 83**).

Abréviations	Légende
IS = Impôt sur les sociétés	Valeurs comptables / flux classiques
CPA = Compensation de la pollution ajoutée	Valeurs comptables / flux environnementaux
PE = Prix environnementaux	
B/S = Biens et services	
Hypothèses	Taux d'imposition
IS / CPA payés immédiatement	Taux d'IS classique 23%
1ère année d'existence de l'entreprise	Taux d'IS environnemental 35%
Régime de fixation libre du prix environnemental	Taux d'imposition effectif 23.4%
Résultat fiscal identique au résultat comptable	

Figure 83 - Exemple d'hypothèses et conventions en comptabilité classique et environnementale (CCE)

Source : Présente étude

Le *taux d'imposition du résultat classique* de l'entreprise est fixé à 23%, car l'entreprise a opté pour un régime fiscal de fixation libre du prix environnemental⁷⁶⁵.

Le *taux d'imposition du résultat environnemental* de l'entreprise est fixé à 35%, car l'entreprise a opté pour un régime fiscal de fixation libre du prix environnemental⁷⁶⁶.

Le *taux d'imposition effectif du résultat global* de l'entreprise sera donc de 25,4% dans cet exemple, du fait de la taxation différenciée des composantes classiques et environnementales d'un tel résultat. On détaille le montant exact des résultats classiques et environnementaux ayant conduit à un tel taux d'imposition effectif dans le compte de résultat classique et environnemental qui suit plus tard.

Sous-section 1 – Le bilan comptable classique et environnemental (BCCE)

⁷⁶⁵ Ce régime fiscal est détaillé dans la partie portant sur le prix environnemental d'un bien ou service. V. § 498.

⁷⁶⁶ V. note 765.

461. **Bilan comptable classique et environnemental.** Le bilan comptable classique et environnemental d'une entreprise reflète à un instant « t » la valeur comptable classique et environnementale de son patrimoine (**Figure 84**).

BILAN								
Actif				Passif				
Immobilisations	275	60	335	Capital social	250	40	290	
Stocks	40	10	50	Résultat	547	15	562	
Créances clients	50	10	60	Dettes financières	150	20	170	
Trésorerie	632	5	637	Dettes fournisseurs	50	10	60	
Total	997	85	1082	Total	997	85	1082	

Figure 84 – Exemple de bilan classique et environnemental

Source : Présente étude

Les *valeurs comptables classiques* (en bleu) résultent des flux financiers classiques qui ont concouru à la création de cet actif ou passif au bilan. Ces valeurs correspondent aux *valeurs comptables agrégées* des actifs et des passifs.

- Actifs :
 - Pour la ligne « Immobilisations », il s'agit du prix classique d'acquisition de ces immobilisations, diminué des amortissements classiques.
 - Pour la ligne « Stocks », il s'agit de la valeur comptable classique des stocks (prix classique d'acquisition pour les stocks de matières premières, marchandises et approvisionnements, coût classique de production pour les stocks de produits en-cours ou finis).
 - Pour la ligne « Créances clients », il s'agit du prix classique des biens ou services fournis par l'entreprise mais n'ayant pas encore été payés par les clients.
 - Pour la ligne « Trésorerie », il s'agit de la résultante de l'ensemble des flux financiers classiques supportés jusqu'à présent par l'entreprise, pouvant être accueillie au sein d'un compte bancaire indifférencié, ou bien au sein d'un compte bancaire classique.
- Passifs :
 - Pour la ligne « Capital social », il s'agit de la monnaie classique apportée (apports en numéraire) ou de la valeur comptable classique des apports (apports en nature).
 - Pour la ligne « Résultat », il s'agit du résultat classique de l'entreprise au cours de l'exercice comptable.
 - Pour la ligne « Dettes financières », il s'agit de la monnaie classique prêtée à l'entreprise.

- Pour la ligne « Dettes fournisseurs », il s'agit du prix classique des biens ou services reçus par l'entreprise mais n'ayant pas encore été payés aux fournisseurs.

Les *valeurs comptables environnementales* (en vert) résultent des flux financiers environnementaux qui ont concouru à la création de cet actif ou passif au bilan.

- Actifs :

- Pour la ligne « Immobilisations », il s'agit du prix environnemental d'acquisition de ces immobilisations, diminué des amortissements environnementaux.
- Pour la ligne « Stocks », il s'agit de la valeur comptable environnementale des stocks (prix environnemental d'acquisition pour les stocks de matières premières, marchandises et approvisionnements, coût environnemental de production pour les stocks de produits en-cours ou finis).
- Pour la ligne « Créances clients », il s'agit du prix environnemental des biens ou services fournis par l'entreprise mais n'ayant pas encore été payés par les clients.
- Pour la ligne « Trésorerie », il s'agit de la résultante de l'ensemble des flux financiers environnementaux supportés jusqu'à présent par l'entreprise, pouvant être accueillie au sein d'un compte bancaire indifférencié, ou bien au sein d'un compte bancaire environnemental.

- Passifs :

- Pour la ligne « Capital social », il s'agit de la monnaie environnementale apportée (apports en numéraire) ou de la valeur comptable environnementale des apports (apports en nature).
- Pour la ligne « Résultat », il s'agit du résultat environnemental de l'entreprise au cours de l'exercice comptable.
- Pour la ligne « Dettes financières », il s'agit de la monnaie environnementale prêtée à l'entreprise.
- Pour la ligne « Dettes fournisseurs », il s'agit du prix environnemental des biens ou services reçus par l'entreprise mais n'ayant pas encore été payés aux fournisseurs.

Sous-section 2 – Le compte de résultat classique et environnemental (CRCE)

462. **Compte de résultat classique et environnemental.** Le compte de résultat classique et environnemental rend compte de l'ensemble des opérations ayant une incidence sur le résultat classique ou le résultat environnemental de l'entreprise (**Figure 85**). De telles opérations correspondent aux *interactions directes et indirectes* entre une entreprise et l'environnement, qui sont susceptibles de générer des *flux financiers classiques et environnementaux*⁷⁶⁷ :

COMPTE DE RESULTAT									
Charges					Produits				
Interactions indirectes entre l'entreprise et l'environnement					Flux environnementaux = PE payés / reçus				
Achats de matières premières	100	20	120	Ventes comptant	900	180	1080		
Achats de marchandises	50	10	60	Ventes à crédit	50	10	60		
Variation de stocks	10	10	20	Variation de stocks	50	20	70		
Dotations aux amortissements	25	10	35	Subventions d'exploitation	30	15	45		
Rémunérations du personnel	20	0	20						
Frais de transport	5	5	10						
Frais d'énergie	10	2	12						
Déchets sous-traités	100	35							
Interactions directes entre l'entreprise et l'environnement					Flux environnementaux = CPA payée / reçue				
CPA payée					CPA reçue				
Renvoi d'éléments à impact négatif					Retrait d'éléments à impact négatif				
Milieu aérien					Milieu aérien				
Polluants atmosphériques	-	5	5	Polluants atmosphériques	-	10	10		
Gaz à effet de serre	-	20	20	Gaz à effet de serre	-	0	0		
Milieu terrestre					Milieu terrestre				
Métaux lourds	-	15	15	Métaux lourds	-	0	0		
Huiles minérales	-	5	5	Huiles minérales	-	0	0		
Déchets traités par les autorités publiques		25	25	Déchets externes traités par l'entreprise					
Milieu aquatique					Milieu aquatique				
Nitrates	-	5	5	Nitrates	-	0	0		
Phosphate	-	10	10	Phosphate	-	0	0		
Retrait d'éléments à impact positif					Renvoi d'élément à impact positif				
Milieu aérien					Milieu aérien				
Oxygène				Oxygène					
Milieu terrestre					Milieu terrestre				
Sable	-	10	10	Sable					
Milieu aquatique					Milieu aquatique				
Eau douce				Eau douce					
Produits de la pêche				Produits de la pêche					
Modifications de l'environnement					Modifications de l'environnement				
Milieu aérien					Milieu aérien				
Milieu terrestre					Milieu terrestre				
Forage d'un puits de pétrole	-	25	25	Forage d'un puits de pétrole					
Milieu aquatique					Milieu aquatique				
Réhabilitation d'un lac				Réhabilitation d'un lac	-	30	30		
Ajustements de CPA payée*					Ajustements de CPA reçue*				
Utilisation					Utilisation				
Produits 1	-	0	0	Produits 1	-	0	0		
Produits 2	-	0	0	Produits 2	-	0	0		
Produits 3	-	10	10	Produits 3	-	0	0		
Fin de vie					Fin de vie				
Produits 1	-	5	5	Produits 1	-	0	0		
Produits 2	-	10	10	Produits 2	-	0	0		
Produits 3	-	5	5	Produits 3	-	0	0		
Total	320	242	562	Total	1030	265	1295		
Résultat avant impôt	710	23	733						
Impôt sur les sociétés	163	8	171	*Uniquement B/S vendus aux non assujettis à la CPA					
Résultat net	547	15	562						

⁷⁶⁷ V. § 863 et suivants pour plus de précisions sur ces notions.

Figure 85 – Exemple de compte de résultat classique et environnemental

Source : Présente étude

Les interactions indirectes avec l'environnement, c'est à dire les achats et ventes de biens et services à d'autres agents économiques (fournisseurs et clients⁷⁶⁸), entraînent les flux financiers suivants :

- De flux financiers classiques, correspondant aux prix classiques payés ou reçus par l'entreprise. En effet, l'entreprise paie des prix classiques au titre des biens et services achetés à ses fournisseurs, et reçoit des prix classiques au titre des biens et services vendus à ses clients. Cela explique que les interactions indirectes avec l'environnement soient déjà prises en compte par la *comptabilité agrégée*.
 - Des flux financiers environnementaux, correspondant aux prix environnementaux payés ou reçus par l'entreprise. En effet, l'entreprise paie des prix environnementaux au titre des biens et services achetés à ses fournisseurs, et reçoit des prix environnementaux au titre des biens et services vendus à ses clients.
- **Cas particulier – Ligne « Rémunérations du personnel ».** Par convention, le prix environnemental des salaires sera de zéro. En effet, l'activité professionnelle d'un travailleur, intellectuelle ou manuelle, sera réputée ne produire *aucun impact environnemental en soi*. En effet, les charges environnementales liées à l'activité d'un travailleur sont de deux types, et sont déjà soumises à la CPA par d'autres voies :
- Les charges environnementales liées à sa vie privée sont déjà soumises à la CPA indirectement par le prix environnemental que le travailleur paie sur les biens et services qu'il achète.
 - Les charges environnementales liées à sa vie professionnelle, sont déjà soumises à la CPA soit directement par leur déclaration dans le BPA de l'entreprise (lorsqu'il s'agit de pollution directe de l'entreprise), soit indirectement par le biais des prix environnementaux payés par l'entreprise à ses fournisseurs/prestataires (lorsqu'il s'agit de pollution indirecte de l'entreprise)⁷⁶⁹.

⁷⁶⁸ Entendus au sens large, c'est-à-dire qu'on inclut par exemple les prêts financiers, qui sont entendus comme un « service » rendu par la banque, cette dernière prenant alors le rôle de « fournisseur »

⁷⁶⁹ Par exemple, lorsqu'un salarié effectue un déplacement professionnel, la pollution engendrée par ce déplacement est déjà soumise à la CPA :

Les interactions directes avec l'environnement, c'est-à-dire la pollution ajoutée ou soustraite par l'entreprise ou ses clients non assujettis à la CPA, entraînent les flux financiers suivants :

- Des flux financiers environnementaux, correspondants à la CPA payée ou reçue par l'entreprise. En effet, les interactions directes d'une l'entreprise avec l'environnement sont frappées par une CPA, en distinguant :
 - **La CPA payée ou reçue**, au titre de la pollution ajoutée par l'entreprise, en application du principe « pollueur-payeur ».
 - **Les ajustements de CPA payée ou reçue**, au titre de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services vendus par l'entreprise à des agents économiques non assujettis à la CPA.
- Pas de flux financiers classiques. En effet, d'une part, les interactions directes d'une entreprise avec l'environnement ne peuvent pas engendrer des *flux financiers classiques marchands* entre agents⁷⁷⁰. D'autre part, ces interactions ne peuvent pas non plus engendrer des *flux financiers simili-fiscaux classiques* entre cette entreprise et l'État⁷⁷¹.

Sous-section 3 - Le tableau des flux de trésorerie classique et environnemental (TFTCE)

463. **Tableau des flux de trésorerie classique et environnemental.** Le tableau des flux de trésorerie classique et environnemental récapitule l'ensemble des flux financiers classiques et environnementaux survenus ayant impacté la trésorerie classique ou environnementale de l'entreprise au cours de l'exercice comptable (**Figure 86**).

-
- Si le véhicule appartient à l'entreprise, le déplacement est directement soumis à la CPA, au titre des émissions de gaz à effet de serre et polluants engendrés par le déplacement (car il s'agit de *pollution directe* émise par l'entreprise)
 - Si le véhicule n'appartient pas à l'entreprise, mais appartient à un prestataire de services de type compagnie de VTC (voiture de tourisme avec chauffeur), le déplacement est indirectement soumis à la CPA par le biais du *prix environnemental* payé à l'entreprise au prestataire de service, au titre de la course en taxi effectuée par le salarié (car il s'agit de *pollution indirecte* émise par l'entreprise).

L'activité professionnelle d'un salarié ne génère donc bien aucun impact environnemental *en soi*.

⁷⁷⁰ En effet, il n'y a pas de transaction économique entre agents lorsqu'une entreprise pollue ou dépollue son environnement directement.

⁷⁷¹ En effet, lorsqu'une entreprise pollue ou dépollue son environnement directement, l'État est seulement fondé, d'un point de vue économique, à enclencher des *flux financiers simili-fiscaux environnementaux* entre lui et cette entreprise (à savoir le paiement ou la réception d'une CPA) pour internaliser au niveau de l'entreprise l'externalité générée par ces interactions.

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE			
Ventes	900	180	1080
Achats de matières premières	-100	-20	-120
Achats de marchandises	-50	-10	-60
Rémunération du personnel	-20	0	-20
Frais de transport	-5	-5	-10
Frais de traitement des déchets	-100	-35	-135
Frais d'énergie	-10	-2	-8
Dettes fournisseurs	50	10	60
Impôt sur les sociétés	-163	-8	-171
Compensation de la pollution ajoutée	-	-110	-110
Flux opérationnel	502	0	502
Achats d'immobilisations	-300	-70	-370
Flux d'investissement	-300	-70	-370
Augmentation de capital	250	40	290
Dividendes payés	0	0	0
Augmentation de dette financière	150	20	170
Remboursement de dette financière	0	0	0
Subventions reçues	30	15	45
Flux de financement	430	75	505
Variation de trésorerie	632	5	637
Trésorerie initiale	0	0	0
Trésorerie finale	632	5	637

Figure 86 – Exemple de tableau des flux de trésorerie classique et environnemental

Source : Présente étude

Les interactions indirectes avec l'environnement, c'est à dire les achats et ventes de biens et services à d'autres agents économiques (fournisseurs et clients), entraînent des flux financiers classiques et environnementaux correspondant au paiement ou à la réception de prix classiques et environnementaux du fait de transactions avec des fournisseurs ou clients.

Les interactions directes avec l'environnement, c'est-à-dire la pollution ajoutée ou soustraite par l'entreprise ou ses clients non assujettis à la CPA, entraînent un flux financier environnemental unique correspondant au paiement à l'État / à la réception de la part de l'État de la CPA.

464. **Transition.** On détaille à présent certaines perspectives ouvertes par un tel système de comptabilité classique et environnementale.

Section 3 – Les perspectives offertes par la CCE

465. **Intérêt de la CCE par rapport aux modèles de comptabilité extra-financière existants.** Cette comptabilité classique et environnementale permettrait de prolonger les modèles de comptabilité extra-financière existants, en combinant plusieurs avantages (**Figure 87**).

D'une part, une plus grande praticité. En effet, la comptabilité classique et environnementale présente peu de changements par rapport au système comptable

actuel⁷⁷². De plus, la valorisation de la pollution serait aisée à effectuer pour l'entreprise, car basée sur les mécanismes de prix environnementaux et de CPA⁷⁷³.

D'autre part, une plus grande simplicité et lisibilité. L'affichage est simplifié et compact⁷⁷⁴, en listant pour chaque « action » de l'entreprise son impact classique et environnemental (e.g. achat de matières premières).

Enfin, une meilleure efficacité quant à l'influence exercée sur les décisions des parties prenantes (e.g. direction de l'entreprise, fournisseurs, investisseurs). Celle-ci sont réellement incitées à agir, car toutes les écritures comptables environnementales engendrent des flux financiers réels pour l'entreprise⁷⁷⁵.

⁷⁷² En effet, au sein d'une comptabilité classique et environnementale, la partie « Interactions indirectes entre l'entreprise et l'environnement » est très similaire aux états comptables déjà existants. Seule la partie « Interactions directes entre l'entreprise et l'environnement » est nouvellement introduite.

⁷⁷³ En effet, cette valorisation de la pollution est en tant que telle réalisée par l'État et/ou les marchés, en fonction de seuils limites de pollution définis à l'échelle nationale ou internationale, pour chaque limite planétaire. V. § 354 et suivants pour plus de précisions.

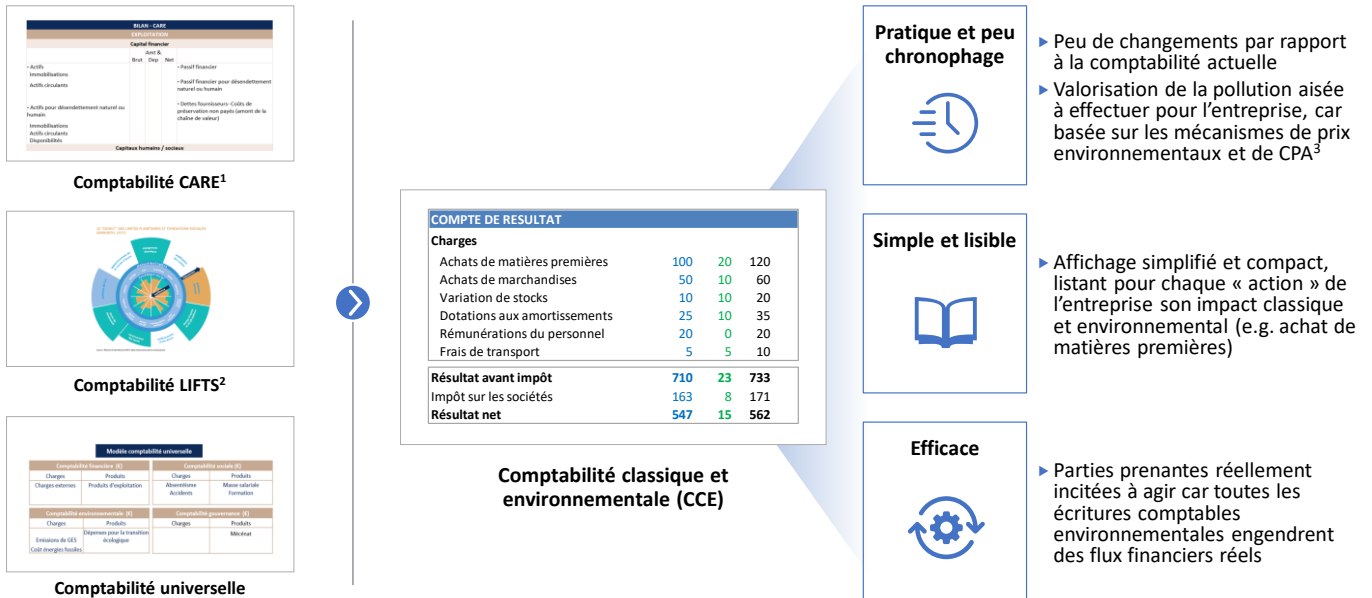
⁷⁷⁴ Par comparaison avec le modèle de comptabilité CARE par exemple, où les écritures correspondant aux flux financiers classiques et aux flux financiers environnementaux sont généralement présentées de manière plus éclatée, car non regroupées par « action d'origine ».

⁷⁷⁵ En effet, les prix environnementaux et la CPA sont réellement payés et/ou reçus par l'entreprise.

Figure 87

La comptabilité classique et environnementale (CCE) vise à offrir un outil pratique, simple et efficace en adaptant divers modèles de comptabilité extra-financière

Comparaison aux modèles de comptabilité extra-financière



1. Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement; 2. Limits and Foundations Towards Sustainability; 3. En effet, cette valorisation de la pollution est en tant que telle réalisée par l'Etat et/ou les marchés, en fonction de seuils limites de pollution définis à l'échelle nationale ou internationale, pour chaque limite planétaire
Source : Travaux variés relatifs aux comptabilités CARE, LIFTS et universelle, SeaBird Conseil, C. DAO

466. Usages de la CCE par chaque partie prenante. Cette CCE pourrait être utilisée de plusieurs manières par divers acteurs.

Premièrement, par l'entreprise elle-même, en matière de sensibilisation et de suivi de son impact environnemental, car la CCE fait apparaître à celle-ci l'empreinte de l'ensemble de ses interactions, directes comme indirectes, avec son environnement.

Deuxièmement, par les tiers, en matière de « reporting » de l'entreprise : en effet, la CCE, rendue publique, permet de connaître la valorisation économique de la pollution que l'entreprise a directement et indirectement générée⁷⁷⁶.

Troisièmement, par la puissance publique, en matière de fiscalité, car la CCE permet à l'entreprise de calculer son résultat comptable classique et son résultat comptable environnemental. Ces derniers, après retraitement, donneraient

⁷⁷⁶ En complément, on pourrait également envisager d'imposer aux entreprises de rendre public leur bilan de pollution ajoutée (ou tout au moins une forme simplifiée de celui-ci afin de ne pas engendrer d'éventuels problèmes de confidentialité).

lieu à un résultat fiscal classique et un résultat fiscal environnemental qui feraient alors l'objet de règles d'IS différenciées⁷⁷⁷.

467. **Principe de séparation des inscriptions comptables classiques et environnementales.** Le fait d'isoler flux financiers classiques et environnementaux dans les états financiers d'une entreprise consacre un *principe de séparation* de ces derniers.

Un principe de séparation des flux financiers classiques et environnementaux vient sous-tendre le fonctionnement de la comptabilité classique et environnementale. En effet, par définition de ce système comptable, *la nature classique ou environnementale d'un flux financier ne peut pas changer* tant que celui-ci circule au sein d'agents économiques tenant une CCE. Ce principe de stricte séparation présente un intérêt fort en matière fiscale : en effet, les résultats classiques et environnementaux n'ayant pas vocation à être imposés de la même manière, il faut empêcher l'entreprise d'effectuer tout « transfert » entre résultat classique et résultat environnemental qui lui permettrait de modifier son taux d'imposition effectif.

Un principe de séparation des valeurs comptables classiques et environnementales vient également irriguer le fonctionnement de la comptabilité classique et environnementale. Un tel principe de séparation présente certains intérêts :

- Concernant les immobilisations et stocks, leur valeur comptable environnementale permet de garder en mémoire l'impact environnemental de ces derniers.
- Concernant la trésorerie, on pourra admettre une exception au principe de séparation par commodité de gestion : l'entreprise sera libre d'effectuer des transferts de liquidités entre trésorerie classique et environnementale (ou concrètement de n'ouvrir qu'un seul compte bancaire pour les deux trésoreries). Ces opérations de bilan n'ont de toute façon pas d'impact sur les résultats classique et environnemental de l'entreprise, et donc sur son taux d'imposition effectif.

468. **Conclusion | Chapitre 1 - L'instrument comptable principal du système SHAPE : la comptabilité classique et environnementale (CCE).** La comptabilité classique et environnementale permet donc à une entreprise de suivre l'ensemble de ses flux financiers classiques et environnementaux. Outre son intérêt psychologique et de « reporting », ce système fournit surtout aux entreprises un outil pour déterminer

⁷⁷⁷ Ces règles d'IS sont détaillées dans la partie portant sur le prix environnemental d'un bien ou d'un service. V. § 470 et suivants.

leurs résultats comptables classique et environnemental, puis après retraitements adaptés leurs résultats fiscaux classique et environnemental.

469. **Transition.** Le fait que le résultat fiscal classique et le résultat fiscal environnemental ne soient pas imposés à l'IS de la même manière⁷⁷⁸ vient jouer un rôle clé pour un autre mécanisme principal du système SHAPE, le *prix classique et environnemental* d'un bien ou d'un service.

⁷⁷⁸ Ces règles d'IS sont détaillées dans la partie portant sur le prix environnemental d'un bien ou d'un service.

Chapitre 2 – L’instrument économique principal du système SHAPE : le prix classique et environnemental d’un bien ou d’un service (PCE)

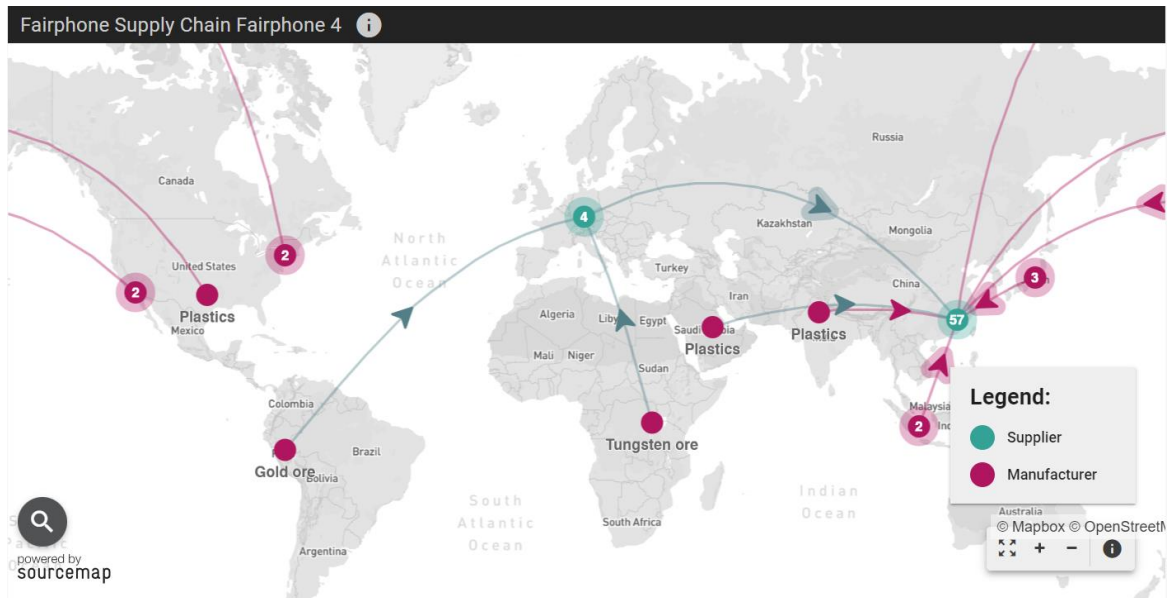
470. **Introduction.** On présente dans cette partie l’instrument économique principal du système SHAPE, à savoir le *prix classique et environnemental* d’un bien ou d’un service (PCE).
471. **Problématique.** Comment déterminer l’empreinte environnementale d’un bien ou service engendrée par sa production, son utilisation et sa fin de vie ? La difficulté posée par une telle question s’est accrue au fil du temps, en raison de la complexification et l’internationalisation croissante des processus de production. À titre d’exemple, la chaîne d’approvisionnement du Fairphone 2, un smartphone se voulant durable et équitable⁷⁷⁹, implique plus d’une centaine de fournisseurs⁷⁸⁰ et s’étale sur quatre continents différents (Europe, Amérique, Asie, Océanie) (**Figure 88**).

⁷⁷⁹ F. LÉPINEUX *et al.*, « Chapitre 6. La RSE : une opportunité stratégique », in *La RSE - La responsabilité sociale des entreprises*, 2e édition, Management Sup, Paris, Dunod, 2016, pp. 145-183.

⁷⁸⁰ FAIRPHONE, *Fairphone Suppliers, Smelters and Refiners*, Fairphone, août 2018.

Figure 88

Chaîne d'approvisionnement du Fairphone 4 (Fournisseurs et fabricants, Monde, 2024)



Source : Fairphone

472. **Revue de l'existant - Analyse du cycle de vie (ACV).** En réponse à une telle problématique, l'ACV constitue une des méthodes normalisées les plus abouties pour déterminer l'impact environnemental d'un système (bien, service, entreprise, procédé).

Sur le principe, l'ACV d'un système consiste à réaliser un bilan de son impact environnemental engendré tout au long de son cycle de vie, à savoir les étapes suivantes : « extraction des matières premières énergétiques et non énergétiques nécessaires à la fabrication du produit, distribution, utilisation, collecte et élimination vers les filières de fin de vie ainsi que toutes les phases de transport »⁷⁸¹. Pour ce faire l'ACV analyse l'ensemble des flux élémentaires entrants / flux sortants intervenant à chaque étape du cycle de vie : les flux élémentaires entrants (par exemple, ressources minérales, eau, hydrocarbures, gaz, etc.) et les flux élémentaires sortants (par exemple, émissions de substances gazeuses / liquides / solides, déchets rejetés, etc.).

⁷⁸¹ V. notamment : P.-M. GUINEHEUC, « L'analyse du cycle de vie dans l'entreprise », *op. cit.*

Concernant la présente étude, plusieurs analogies et différences peuvent être dégagées entre l'ACV et le mécanisme CPA-PCE. Premièrement, il existe des similitudes fortes entre le modèle théorique utilisé par l'ACV et celui ici développé.

ACV	CPA-PCE
Ecosphère	Environnement
Technosphère	Agents économiques
Flux élémentaire	Interaction directe avec l'environnement
Flux économique	Interaction indirecte avec l'environnement

Pour autant, des différences significatives peuvent être dégagées entre l'ACV et le mécanisme CPA-PCE. Dans une optique de faisabilité, le mécanisme de CPA-PCE ici présenté se propose d'aboutir au prix environnemental d'un bien ou service en se passant d'ACV.

- Dans le cas de l'ACV, un seul observateur évalue l'ensemble des interactions directes avec l'environnement engendrées par chaque étape du cycle de vie d'un bien ou service.
 - **L'avantage** de cette méthode est de fournir une information complète sur l'impact environnemental d'un bien ou service. L'inventaire de l'ensemble des flux de matière et d'énergie intervenant au cours du cycle de vie d'un bien ou service est réalisé de manière détaillée et centralisée dans une ACV, selon des normes prédéfinies (normes ISO 14040 à 14049).
 - **L'inconvénient** de cette méthode est son manque de faisabilité à grande échelle. La complexité de la méthodologie rend difficile sa reproduction et sa mise à jour pour un grand nombre de biens et services.
- Dans le cas du mécanisme CPA-PCE, chaque acteur du cycle de vie d'un bien / service évalue ses propres interactions directes avec l'environnement, et transmet l'information à l'acteur suivant de la chaîne de valeur sous la forme d'un *prix environnemental*. En effet, chaque agent économique de la chaîne de valeur est supposé répercuter de manière « juste » ses charges environnementales (prix environnementaux payés aux fournisseurs et CPA payée à l'État) sur le prix environnemental des biens et services qu'il vend à l'agent économique « suivant » dans la

chaîne de valeur. Par accumulation, le prix environnemental d'un bien ou service en fin de chaîne de valeur est donc supposé refléter l'impact environnemental de l'ensemble des acteurs ayant concouru à la mise sur le marché de ce bien ou service.

- **L'avantage** de cette méthode est sa faisabilité à grande échelle. Le mécanisme de CPA-PCE « réparti » la charge de travail normalement engendrée par une ACV entre les différents agents économiques intervenant sur la chaîne de valeur du bien ou service, rendant plus aisée sa généralisation à un grand nombre de biens et services.
- **L'inconvénient** de cette méthode est de fournir une information « résumée » sur l'impact environnemental d'un bien ou service. Une estimation de la valorisation monétaire de l'impact environnemental d'un bien ou service est en effet directement obtenue grâce à ce système, cependant sans détail sur les flux de matière et d'énergie intervenus au cours de son cycle de vie. En effet, l'information sur de tels flux est en soi décentralisée entre les différents bilans de pollution ajoutée des agents économiques de la chaîne de valeur, et n'est transmise entre eux que de manière « résumée » sous la forme de prix environnementaux.

473. **Présentation du prix environnemental d'un bien ou service.** Dans le système harmonisé de préservation de l'environnement, le *prix environnemental* d'un bien ou service serait la compensation financière demandée par l'agent économique mettant à disposition un tel bien ou service, en contrepartie des *coûts environnementaux* qu'il a supportés à ce titre (**Figure 89**). En conséquence, le rôle de ce signal-prix environnemental serait de supposément⁷⁸² *refléter* et *compenser* l'impact environnemental de ce bien / service⁷⁸³. Dans une optique de

⁷⁸² On emploie le terme « *supposément* », car comme on le verra, la fixation du prix environnemental sera soit effectuée arbitrairement par l'État, soit laissée au libre arbitre de l'entreprise. Cependant des mesures sont prises pour faire converger celui-ci vers l'impact environnemental réel du bien ou service concerné :

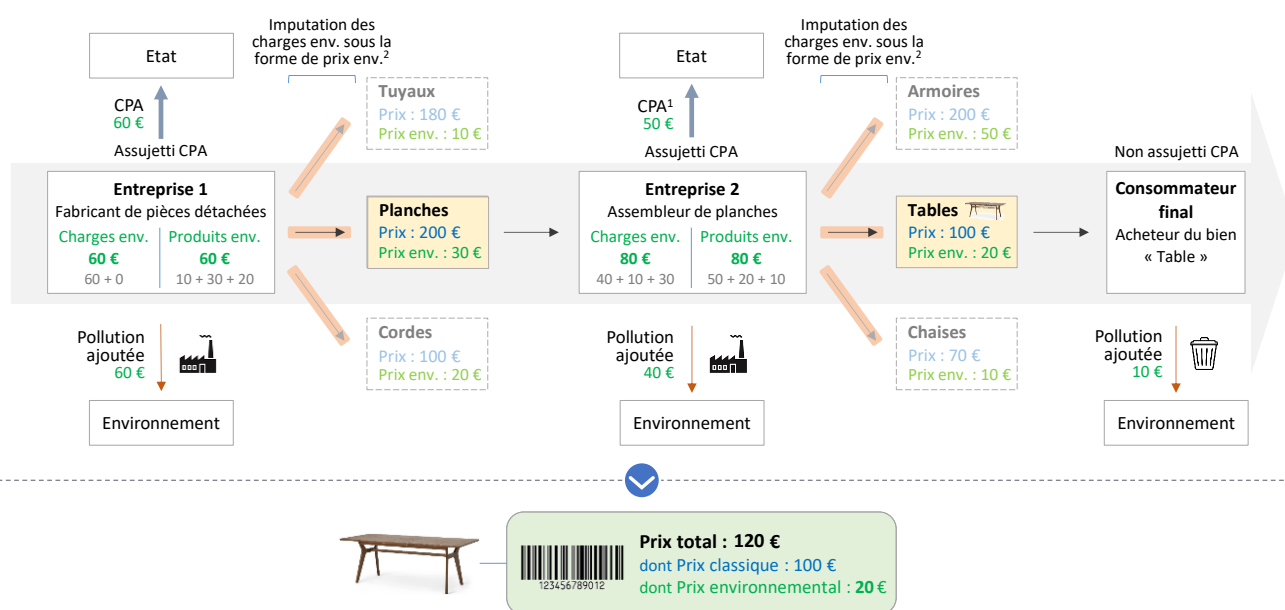
- Dans le premier cas, l'État fixera un tel prix environnemental sur la base d'une ACV générique du bien ou service.
- Dans le second cas, l'entreprise fixera un tel prix environnemental de manière libre, avec cependant de fortes incitations fiscales pour que ce prix soit représentatif de l'impact environnemental du bien ou service.

⁷⁸³ Le concept de prix environnemental se rapproche par exemple d'un concept de « TVA verte virtuelle » proposé en 2021, qui apparaîtrait à côté des prix de chaque produit. Cependant, les prix environnementaux seraient effectivement acquittés par les acheteurs, tandis que la « TVA verte virtuelle » servirait uniquement d'indicateur d'impact environnemental sans pour autant faire l'objet d'un paiement. V. E. TRAVERSA et B. TIMMERMANS, « Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union », *op. cit.* ; pour un commentaire sur le concept de « TVA verte virtuelle », v. A.P. DOURADO, A. PIRLOT et E. TRAVERSA, « Editorial », *op. cit.*

sensibilisation des acheteurs / consommateurs, le prix environnemental d'un bien ou service aurait vocation à être explicitement affiché à côté de son prix classique, et nécessiterait en conséquence une évolution des obligations des professionnels en matière d'affichage des prix⁷⁸⁴.

Figure 89

3 Le prix environnemental reflèterait l'impact écologique de chaque bien ou service, et proviendrait de la répercussion de la CPA le long de la chaîne de valeur



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujéti à la CPA ;
 2. L'entreprise est réputée attribuer un « juste » prix environnemental aux biens et services qu'elle vend, c'est-à-dire allouer à chaque bien ou service une quote-part de charge environnementale correspondant à son impact écologique réel, grâce à des incitations fiscales et concurrentielles non détaillées ici
 Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

474. **Définitions.** On rappelle et pose les définitions suivantes :

- **Prix classique d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j :** Rétribution financière demandée par l'agent i à l'agent j en contrepartie du coût classique de ce bien ou service pour l'agent i et / ou de la valeur classique de ce bien ou service pour l'agent j. [Rappel]
- **Prix environnemental (PE) d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j :** Rétribution financière demandée par l'agent i à l'agent j en contrepartie du

⁷⁸⁴ Code de la consommation, art. L. 112-1 à L. 112-7 ; L. 221-5 à L. 221-7. ; Arrêté du 3 décembre 1987 relatif à l'information du consommateur sur les prix ; Arrêté du 16 novembre 1999 relatif à la publicité, à l'égard du consommateur, des prix de vente à l'unité de mesure de certains produits préemballés ; Arrêté du 11 mars 2015 relatif aux annonces de réduction de prix à l'égard du consommateur.

coût environnemental de ce bien ou service pour l'agent *i* et / ou de la valeur environnementale de ce bien ou service pour l'agent *j*. [Rappel]⁷⁸⁵.

- **Prix environnemental de production (respectivement d'utilisation, de fin de vie)⁷⁸⁶ d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j*** : Rétribution financière demandée par l'agent *i* à l'agent *j* en contrepartie du coût environnemental de production (respectivement d'utilisation, de fin de vie) de ce bien ou service pour l'agent *i*.
 - **Prix environnemental complet⁷⁸⁷ d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j*** : Rétribution financière demandée par l'agent *i* à l'agent *j* en contrepartie des coûts environnementaux de production, d'utilisation et de fin de vie de ce bien ou service pour l'agent *i*.
- **Taux de prix environnemental d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j*** : Rapport entre le prix environnemental et le prix classique d'un bien ou service. Par abus de langage, on parlera également de *prix environnemental* pour désigner le taux de prix environnemental. Par exemple on dira qu'un ordinateur vendu pour 1000 euros de prix classique et 200 euros de prix environnemental possède un *prix environnemental* de 20%.

475. Hypothèses et conventions.

Le signe du prix environnemental d'un bien ou service suivra certaines conventions. Ainsi, les conventions de signe prises pour la CPA (positive en cas de pollution globalement positive / ajoutée, négative en cas de pollution globalement négative / soustraite) ont les conséquences suivantes pour le prix environnemental d'un bien ou service :

- Le prix environnemental d'un bien ou service est supposé⁷⁸⁸ être *positif* lorsque la pollution ajoutée par ce bien ou service, au cours de son processus de production (ainsi que d'utilisation et de fin de vie lorsque le bien / service est vendu à un non assujetti à la CPA), est globalement

⁷⁸⁵ Dans un *système harmonisé de préservation de l'environnement*, on verra que ce prix peut être fixé forfaitairement (régime de fixation forfaitaire du prix environnemental), ou constituer une répercussion économique des CPA jusqu'à présent payées ou reçues par les différents acteurs de la chaîne de valeur du bien / service (régime de fixation libre du prix environnemental).

⁷⁸⁶ On verra que le prix environnemental *de production* a vocation à être pratiqué entre deux agents économiques *assujettis à la CPA* (v. par exemple § 487). En effet, dans ce cas le vendeur a supporté des charges environnementales (CPA et PE payés à ses fournisseurs) uniquement au titre de la production du bien / service, tandis que l'acheteur s'acquitte de la CPA au titre de l'utilisation et de la fin de vie du bien / service. Le vendeur n'a donc besoin que de facturer un *prix environnemental de production*.

⁷⁸⁷ On verra que ce prix a vocation à être pratiqué entre un agent économique *assujetti à la CPA* et un autre agent économique *non assujetti à la CPA*, pour plusieurs raisons (v. § Partie II - Titre II - Chapitre 2 - Section 1 - Sous-section 2 - Paragraphe 1 -).

⁷⁸⁸ V. note 782.

positive. Dans ce cas, le prix environnemental du bien ou service aura pour effet d'*augmenter* son prix total.

- Le prix environnemental d'un bien ou service est supposé être *négatif* lorsque la pollution ajoutée par ce bien ou service, au cours de son processus de production (ainsi que d'utilisation et de fin de vie lorsque le bien / service est vendu à un non assujetti à la CPA), est globalement *négative*. Dans ce cas, le prix environnemental du bien ou service aura pour effet de *diminuer* son prix total.

On se focalisera parfois sur les entreprises pour la commodité de l'analyse, bien que les développements présentés aient vocation à s'étendre à l'ensemble des *agents économiques*.

476. **Plan d'étude.** Deux méthodes se dégagent pour fixer le prix environnemental d'un bien. Une première option serait de laisser à l'État le soin de fixer *forfaitairement* le prix environnemental d'un bien ou service, en fonction du secteur concerné et du type de produit (- Section 1 -). Une seconde possibilité serait de laisser les entreprises fixer *librement* le prix environnemental de leurs biens et services, avec cependant divers mécanismes les incitant à justement répartir leurs charges environnementales (prix environnementaux payés aux fournisseurs et CPA payée à l'État) sur les différents biens et services qu'elles mettent sur le marché (- Section 2 -). On remarque que ces notions de *prix environnemental forfaitaire* et de *prix environnemental libre* d'un bien ou service sont toutes les deux des moyens d'approximer le *prix environnemental réel* de ce bien ou service.

Figure 90

2 régimes seraient disponibles pour déterminer les prix environnementaux : un régime « forfaitaire » simplifié et un régime « libre » plus flexible

Régime forfaitaire



Plutôt pour les petites entreprises

- **Principe** : L'entreprise utilise des prix environnementaux forfaitaires, que l'État détermine pour diverses catégories de biens ou services sur la base d'analyses de cycle de vie standardisées
- **Avantage** : Simple à mettre en œuvre
- **Inconvénient** : Prix environnementaux potentiellement plus élevés qu'en régime libre, et ne reflétant pas l'impact écologique réel du bien ou service

Régime libre



Plutôt pour les moyennes/grandes entreprises

- **Principe** : L'entreprise fixe elle-même ses prix environnementaux, l'État lui demandant cependant d'équilibrer
 - Ses revenus environnementaux (prix env. facturés aux clients)
 - Ses charges environnementales (prix env. payés aux fournisseurs et CPA payée à l'État)
- **Avantages** : Prix environnementaux potentiellement moins élevés qu'en régime forfaitaire, car reflétant l'impact écologique réel du bien ou service, permettant de se différencier par rapport à la concurrence
- **Inconvénients** : Plus complexe à mettre en œuvre

Source : C. DAO

477. **Considérations préliminaires sur les régimes de fixation forfaitaire et libre des prix environnementaux.** Pour plus de clarté, on fournit d'emblée certaines définitions ainsi qu'une vision générale du champ d'application des régimes de fixation forfaitaire et libre du prix environnemental. Ces notions seront détaillées plus précisément dans les développements qui suivent.

On pose les définitions ci-dessous :

- **Prix environnemental réel d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j** (en anglais « *Real environmental price* ») : Prix environnemental correspondant exactement aux charges environnementales réelles engendrées par ce bien ou service. Ces charges environnementales réelles correspondent aux quantités réelles de pollution engendrées par le cycle de vie de ce bien ou service, cette pollution étant valorisée aux taux/prix de CPA fiscale ou de CPA de marché en vigueur. Ce prix est déterminé selon la formule suivante :

$$p_{env}^{réel} = \sum_{i \in \text{polluants}} p_{fiscal-marché}(i) \times q^{réel}(i)$$

- $p_{fiscal-marché}(i)$: Taux/prix de CPA fiscale ou de CPA de marché applicable au polluant i , déterminés en fonction des niveaux de pollution totaux générés par l'entreprise importatrice.
- $q^{réel}(i)$: Quantité réelle de polluant i générée au cours de la production si on souhaite déterminer le prix environnemental réel de production (resp. au cours de la production, de l'utilisation et de la fin de vie si on souhaite déterminer le prix environnemental réel complet)
- **Prix environnemental forfaitaire d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j** (en anglais « *Conventional environmental price* ») : Prix environnemental de ce bien ou service dont le montant est fixé forfaitairement par l'État. Il s'agirait d'un *prix environnemental forfaitaire de production* si le bien ou service est vendu à un assujetti à la CPA, ou d'un *prix environnemental forfaitaire complet* si le bien ou service est vendu à un non assujetti à la CPA. Ce prix est déterminé selon la formule suivante :

$$P_{env}^{forfaitaire} = \left(\sum_{i \in \text{polluants}} p_{fiscal}(i) \times q^{forfaitaire}(i) \right) \times C_{premium}$$

- $p_{fiscal}(i)$: Taux/prix de CPA fiscale applicable au polluant i dans l'État X
- $q^{forfaitaire}(i)$: Quantité forfaitaire de polluant i générée au cours de la production si on souhaite déterminer le prix environnemental forfaitaire de production (resp. au cours de la production, de l'utilisation et de la fin de vie si on souhaite déterminer le prix environnemental forfaitaire complet)
- $C_{premium}$: Coefficient de premium appliqué par l'État lors du calcul du prix environnemental forfaitaire, pour en diminuer l'attractivité par rapport aux prix environnementaux libres, et ainsi inciter les entreprises à passer en méthode de fixation libre des prix environnementaux.
- **Prix environnemental libre d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j** (en anglais « *Free environmental price* ») : Prix environnemental de ce bien ou service dont le montant est fixé librement par l'entreprise mettant à disposition un tel bien ou service. Il s'agirait d'un *prix environnemental libre de production* si le bien ou service est vendu à un assujetti à la CPA, ou d'un *prix environnemental libre complet* si le bien ou service est vendu à un non assujetti à la CPA. Ce prix sera typiquement

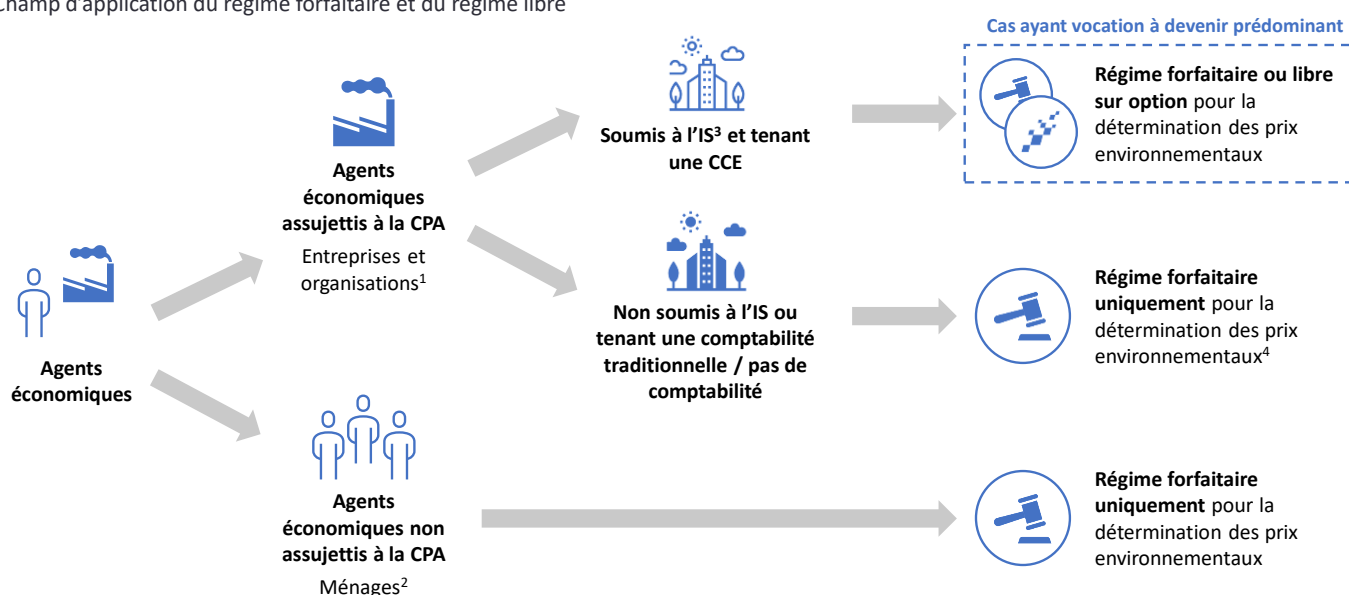
déterminé par un travail de comptabilité analytique réalisé par l'entreprise concernée, visant à allouer ses charges environnementales totales sur les différents biens et services qu'elle vend.

Les champs d'application des régimes de fixation forfaitaire et libre du prix environnemental des biens et services vendus s'articuleraient ainsi (Figure 91).

Figure 91

La plupart des agents pourraient choisir entre le régime forfaitaire et le régime libre pour déterminer leurs prix environnementaux

Champ d'application du régime forfaitaire et du régime libre



1. Plus précisément : agents économiques producteurs de biens et services, c'est-à-dire les sociétés financières, sociétés non financières, administrations publiques, institutions sans but lucratif au service des ménages, au sens des catégories INSEE ; 2. Plus précisément : ménages au sens des catégories INSEE ; 3. Dans le cas d'une société transparente fiscalement, le critère consiste en ce que tous ses associés doivent être soumis à l'IS ; 4. Un régime aménagé de fixation libre des prix environnementaux sera parfois disponible
Source : C. DAO

Section 1 – Le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental

478. **Présentation du régime forfaitaire.** Le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental (abrégé en *régime forfaitaire*) permet à une entreprise de déterminer de manière simple et directe le prix environnemental de ses biens et services, moyennant cependant l'utilisation de taux fixés et mis à jour par la puissance publique selon le secteur et la catégorie de produits. À titre d'exemple, un ordinateur portable vendu pour un prix classique de 1000 euros, et soumis à un *prix environnemental forfaitaire* de 20%, aurait alors un prix environnemental de 200 euros. Une vue générale du régime forfaitaire, qui sera détaillé dans les développements qui suivent, est fournie en **Figure 92**.

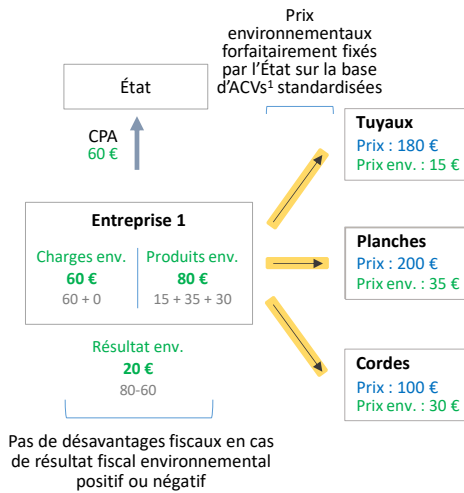
Figure 92

Le régime forfaitaire détermine des prix environnementaux de manière simple tout en incitant au passage en régime libre



Régime de fixation forfaitaire du prix environnemental de biens ou services

Principe



Détails

Conditions et effets	Conditions
	<ul style="list-style-type: none"> • Assujettissement à la CPA non obligatoire • Comptabilité classique et environnementale non obligatoire
Perspectives	Effets
	<ul style="list-style-type: none"> • Prix environnementaux fixés forfaitairement par l'État sur la base d'analyses du cycle de vie standards • Résultat fiscal classique et env. taxés à 28%
Perspectives	Avantages
	<ul style="list-style-type: none"> • Simple à mettre en place • Pas de désavantages fiscaux en cas de résultat fiscal environnemental positif ou négatif
Perspectives	Inconvénients
	<ul style="list-style-type: none"> • Prix environnementaux potentiellement plus élevés qu'en régime libre, et ne reflétant pas l'impact écologique réel du bien ou service • Taux d'IS effectif potentiellement plus élevé qu'en régime libre

1. Analyse du cycle de vie
Source : C. DAO

479. **Plan d'étude.** On examine les conditions (- Sous-section 1 -), les effets (- Sous-section 2 -), ainsi que les perspectives offertes par un tel régime (- Sous-section 3 -).

Sous-section 1 - Les conditions du régime de fixation forfaitaire du prix environnemental

480. **Conditions du régime forfaitaire.** Aucune condition particulière n'est nécessaire pour utiliser le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental, mis à part le fait que l'agent économique concerné ne doit pas déjà avoir opté pour le régime libre.

L'assujettissement à la CPA n'est pas obligatoire. Tout agent économique, incluant les ménages, serait soumis de base au régime de fixation forfaitaire du prix environnemental.

La soumission à l'IS n'est pas obligatoire. La soumission à l'IS est nécessaire uniquement pour le régime de fixation libre du prix environnemental, où la

différence d'imposition entre résultat fiscal classique et résultat fiscal environnemental jouera un rôle incitatif clé.

La tenue d'une comptabilité n'est pas nécessaire. L'agent économique peut demeurer en comptabilité agrégée s'il le souhaite, voire ne pas tenir de comptabilité si la loi l'y autorise (ménages, sociétés en micro-régime BIC ou BNC par exemple).

L'agent économique ne doit pas avoir déjà opté pour le régime libre de fixation des prix environnementaux, ou autrement justifier de raisons impératives (par exemple, des difficultés économiques fortes entraînant une perte des moyens logistiques ou humains nécessaires pour déterminer les prix environnementaux libres) justifiant un retour au régime forfaitaire. L'objectif de cette condition est d'inciter les entreprises ayant opté pour le régime libre à y rester, et en particulier éviter des retours opportunistes au régime forfaitaire⁷⁸⁹.

481. **Absence de charge de travail additionnelle pour les agents économiques.** Un régime forfaitaire de fixation du prix environnemental n'imposerait aucune contrainte supplémentaire aux agents économiques tenant une comptabilité agrégée, voire pas de comptabilité.

Plusieurs raisons expliquent cette absence de charge de travail additionnelle. Premièrement, les agents économiques n'ont pas besoin de tenir de comptabilité, et à fortiori de CCE distinguant flux financiers classiques et environnementaux. Deuxièmement, on verra que le régime forfaitaire de fixation du prix environnemental permet aux entreprises de déterminer automatiquement le prix environnemental des biens et services qu'elles mettent sur le marché, par le biais d'estimations fournies par l'État.

Par exemple, si un particulier (non soumis à comptabilité, et donc fortiori non soumis à CCE) souhaite vendre un appareil électroménager d'occasion, il reste libre de le vendre de manière « agrégée » à un prix par exemple de 500 euros :

- S'il le vend à un agent économique ne tenant pas de CCE, celui-ci considèrera aussi qu'il a acheté le bien pour un prix agrégé de 500 euros.
- S'il le vend à un agent économique tenant une CCE, et si on suppose que le taux forfaitaire de prix environnemental de l'appareil électroménager est de 20%, celui-ci considèrera *retrospectivement* qu'il a acheté le bien pour un prix classique de 400 euros ($500 \times (1-20\%)$) et un prix environnemental de 100 euros ($500 \times 20\%$).

482. **Régime par défaut pour l'ensemble des agents économiques.** Un tel régime n'imposant aucune charge de travail additionnelle aux agents économiques, il constituerait le régime par défaut pour l'ensemble des agents économiques lors de la mise en place du système SHAPE, afin d'assurer une transition fluide.

⁷⁸⁹ V. par exemple note 794.

Sous-section 2 – Les effets du régime de fixation forfaitaire du prix environnemental

483. **Plan d'étude.** Le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental produirait deux effets distincts pour l'entreprise concernée. Premièrement, l'ensemble des prix environnementaux vendus par l'entreprise se verraient automatiquement déterminés, sur la base d'estimations forfaitaires fournies par l'État (– Paragraphe 1 –). Deuxièmement, la taxation à l'impôt sur les sociétés serait la même pour le résultat fiscal classique et le résultat fiscal environnemental, à un taux potentiellement plus élevé qu'en régime libre pour inciter les entreprises à passer à ce dernier (– Paragraphe 2 –).

Paragraphe 1 – La détermination du prix environnemental forfaitaire d'un bien ou service

484. **Introduction.** Les prix environnementaux forfaitaires ont vocation à être déterminés par l'État pour les différentes catégories de biens ou services. Les entreprises pourront ensuite s'en saisir, pour déterminer les prix classiques et environnementaux à pratiquer dans leurs transactions commerciales.
485. **Étape 1 - Détermination préalable par l'État des prix environnementaux forfaitaires pour différentes catégories de biens / services.** L'État segmenterait les différents biens et services proposés sur le marché en une grille de catégories de biens et services, selon un certain niveau de granularité⁷⁹⁰, et fixerait un prix environnemental forfaitaire donné pour chacune de ces catégories.

Premièrement, un impact environnemental forfaitaire serait déterminé pour un bien / service de référence pour la catégorie de biens / services concernée (on pourra également parler de « pollution forfaitaire » ou de « score-pollution forfaitaire »⁷⁹¹), ce bien / service de référence devant être doté de caractéristiques moyennes au regard des standards de l'industrie⁷⁹². Cette estimation serait réalisée par l'État ou un organisme indépendant agréé, et engloberait la pollution directe et indirecte émise par le cycle de vie de ce bien / service de référence, sur la base d'une analyse de cycle de vie (ACV). Une telle estimation pourrait s'appuyer sur des facteurs variés concernant le produit vendu :

⁷⁹⁰ Par exemple, une possible catégorie de biens seraient les « ordinateurs portables de taille 15 pouces à destination du grand public ».

⁷⁹¹ Il s'agirait d'une généralisation du « score-carbone » proposé par la Convention Citoyenne pour le Climat constituée en France en octobre 2019.

⁷⁹² Concernant l'exemple de la catégorie « Ordinateurs portables de 15 pouces à destination du grand public » : l'État mènerait une analyse du cycle de vie sur un ordinateur portable de taille 15 pouces considéré comme représentatif en termes par exemple de poids, de puissance, de fonctionnalités et d'options offertes.

volume, poids, durée de vie moyenne du bien vendu, émissions moyennes de gaz à effet de serre ou de polluants, etc.

Deuxièmement, le prix environnemental forfaitaire de ce bien / service de référence serait estimé par l'État ou un organisme indépendant, à partir de la valorisation de l'impact environnemental forfaitaire de ce bien / service de référence, cette valorisation étant basée sur les taux de CPA fiscale en vigueur pour éviter une volatilité trop forte. Ce prix environnemental forfaitaire serait volontairement augmenté d'un premium, afin de diminuer l'attractivité des prix environnementaux forfaitaires par rapport aux prix environnementaux libres, et ainsi inciter les entreprises à passer en méthode de fixation libre des prix environnementaux^{793 794}. Pour chaque catégorie de bien ou service, deux prix environnementaux forfaitaires devraient être déterminés au moyen de la formule exposée au § 477 : le *prix environnemental forfaitaire de production* et le *prix environnemental forfaitaire complet* (cf. § 487).

Troisièmement, le prix environnemental forfaitaire à appliquer pour la catégorie de bien / service concernée serait déterminé, selon deux approches possibles.

- Un prix environnemental forfaitaire en valeur absolue pourrait être indiqué par l'État pour cette catégorie de biens / services, conduisant à l'application d'une valeur unique pour l'ensemble des biens / services de cette catégorie. Ce prix environnemental forfaitaire correspondrait au

⁷⁹³ En effet, des prix environnementaux forfaitaires élevés sont susceptibles d'une part de dégrader la compétitivité des biens et services vendus par l'entreprise, et d'autre part de véhiculer une image plus négative auprès de l'acheteur ou du consommateur quant à l'impact environnemental du bien.

⁷⁹⁴ Dans le cas où les taux de CPA de marché deviendraient très élevés, on remarque que le *prix environnemental forfaitaire* d'un bien ou service, basé uniquement sur les taux de CPA fiscale, pourrait être dépassé par le *prix environnemental libre* lorsque celui-ci est basé sur les taux de CPA fiscale et de CPA de marché, quand bien même le bien ou service concerné serait raisonnablement polluant. Dans ce cas, le prix environnemental libre ne serait – temporairement – plus attractif par rapport au prix environnemental forfaitaire, incitant théoriquement les entreprises à opter pour le régime forfaitaire. Cependant, ce cas de figure devrait avoir peu d'impact :

- Premièrement, une entreprise ayant opté pour le régime libre peut difficilement revenir au régime forfaitaire, en raison des conditions d'application du régime forfaitaire (v. § 480). En conséquence, même si le prix environnemental forfaitaire d'un bien ou service devient temporairement plus attractif que le prix environnemental libre, l'entreprise ne pourra pas revenir aisément au régime forfaitaire.
- Deuxièmement, les taux de CPA fiscale ont vocation à être ajustés à la hausse en cas d'augmentation durable des taux observés de CPA de marché (v. § 408). Par conséquent, si le prix environnemental libre d'un bien ou service vendu par une entreprise assujettie à la CPA de marché demeure durablement élevé en raison de taux de CPA de marché très élevés, le prix environnemental forfaitaire devrait augmenter en conséquence du fait de l'ajustement des taux de CPA fiscale. Le prix environnemental libre redeviendrait alors potentiellement plus attractif que le prix environnemental forfaitaire.

prix environnemental du bien / service de référence précédemment déterminé. Il serait donc applicable tel quel à l'ensemble des biens ou services de la catégorie concernée⁷⁹⁵. Cette approche, que l'on retient pour la suite de l'étude, ne présumerait pas de l'impact écologique spécifique de chaque bien ou service de la catégorie concernée, en l'absence de données établies.

- Un taux de prix environnemental forfaitaire pourrait être indiqué par l'État pour cette catégorie de biens / services, conduisant à l'application de valeurs ajustées en fonction du prix classique de chaque bien ou service de cette catégorie. Ce taux de prix environnemental forfaitaire serait calculé à partir du rapport entre le prix environnemental du bien / service de référence précédemment déterminé et un prix classique estimé pour ce même bien / service de référence. Ce taux de prix environnemental serait alors applicable à l'ensemble des biens ou services de la catégorie concernée⁷⁹⁶. Cette approche tenterait donc de présumer de l'impact écologique spécifique de chaque bien ou service de la catégorie concernée, en faisant l'hypothèse – contestable – que plus le prix classique d'un bien ou service est haut, plus il est probable que ses coûts classiques, en particulier de production, soient élevés et en conséquence que son coût environnemental le soit également⁷⁹⁷.

486. **Étape 2 – Mise à jour continue des prix environnementaux forfaitaires.** Les prix environnementaux forfaitaires auraient vocation à être régulièrement mis à jour par l'État, par exemple par voie réglementaire.

L'évolution dans le temps des taux de CPA implique par construction une mise à jour périodique de l'ensemble des prix environnementaux forfaitaires, étant donné que ceux-ci sont déterminés à partir des taux de CPA fiscale en vigueur.

Une volonté d'affiner la granularité ou améliorer la méthodologie utilisée peut également induire une mise à jour ponctuelle de certains prix

⁷⁹⁵ Concernant l'exemple de la catégorie « Ordinateurs portables de 15 pouces à destination du grand public » : si un prix environnemental forfaitaire de 90 euros est déterminé par l'État pour celle-ci, celui-ci s'appliquera en l'état à l'ensemble des ordinateurs de cette catégorie, indépendamment de leurs caractéristiques propres.

⁷⁹⁶ Concernant l'exemple de la catégorie « Ordinateurs portables de 15 pouces à destination du grand public » : si un taux de prix environnemental forfaitaire de 10% est déterminé par l'État pour celle-ci, celui-ci s'appliquera en l'état à l'ensemble des ordinateurs de cette catégorie. Un ordinateur portable d'un prix classique de 1000 euros disposera donc d'un prix environnemental forfaitaire de 100 euros, tandis qu'un autre ordinateur portable de la même catégorie d'un prix classique de 800 euros disposera pour sa part d'un prix environnemental forfaitaire de 80 euros.

⁷⁹⁷ Une telle hypothèse n'est bien sûr pas toujours vraie, mais constituerait en l'absence d'autres informations une approche possible, pour prendre en compte les différences d'impact environnemental existant entre les biens ou services d'une même catégorie.

environnementaux forfaitaires. Ce besoin de mise à jour peut découler de deux parties prenantes :

- L'État lui-même, qui affinerait progressivement sa grille de prix afin de mieux prendre en compte les différentes sous-catégories pouvant coexister au sein d'une même catégorie de biens ou services. Il la mettrait également à jour lorsque nécessaire, au regard de l'évolution des technologies et des connaissances scientifiques.
- Des tiers intéressés, typiquement des associations professionnelles, des groupes d'intérêts d'entreprises ou des associations de consommateurs liés à ce secteur, qui souhaiteraient proposer une correction des prix environnementaux forfaitaire⁷⁹⁸, ou un affinement de la granularité proposée par l'État. Afin de faciliter un tel travail de mise à jour, il pourrait être possible d'imaginer un système de coopération entre l'État et les autres agents économiques :
 - **Ces tiers pourraient proposer des modifications** de prix environnementaux forfaitaires sur la base d'analyses de cycle de vie des biens / services concernés. Une telle étude devrait respecter un format standardisé et être validée par un organisme soit étatique (typiquement l'ADEME), soit indépendant agréé par l'État.
 - **L'État pourrait alors choisir de prendre en compte ou non** de telles analyses externes pour modifier les montants ou la granularité de sa grille de prix environnementaux forfaitaires. Une telle décision pourrait faire l'objet de contrôles, par exemple en imposant à l'État de justifier sa décision d'acceptation ou de refus, ou encore en instaurant une possibilité de recours juridictionnel pour les tiers concernés.

487. **Étape 3 - Utilisation par l'entreprise en régime forfaitaire des prix environnementaux fixés par l'État.** Pour chaque catégorie de biens et services, une entreprise devrait utiliser alternativement deux types de prix environnementaux selon qu'elle effectue une transaction économique avec un assujetti à la CPA ou non.

Lors d'une transaction entre deux assujettis à la CPA, l'entreprise devrait utiliser un *prix environnemental de production* forfaitaire. Dans le cas d'une vente impliquant deux assujettis à la CPA, le vendeur a supporté des charges environnementales (CPA payée à l'État et prix environnementaux payés à ses fournisseurs) uniquement au titre de la production du bien / service, tandis que l'acheteur s'acquittera de la CPA au titre de l'utilisation et de la fin de vie du bien / service. Le vendeur est donc supposé facturer un *prix environnemental de*

⁷⁹⁸ Par exemple du fait de l'introduction récente d'une nouvelle technologie permettant de réduire les émissions de gaz à effet de serre d'un processus de production.

production, il doit donc utiliser le *prix environnemental de production* forfaitaire relatif au bien / service concerné et fixé par la puissance publique.

Lors d'une transaction entre un assujetti à la CPA et un non assujetti à la CPA, l'entreprise devrait utiliser un *prix environnemental complet* forfaitaire⁷⁹⁹. Dans le cas d'une vente impliquant au moins un non-assujetti à la CPA, le prix environnemental forfaitaire doit par construction refléter le coût environnemental de *production, utilisation et fin de vie* du bien ou service⁸⁰⁰. Le vendeur est donc supposé facturer un *prix environnemental complet*, il doit donc utiliser le *prix environnemental complet* forfaitaire relatif au bien / service concerné et fixé par la puissance publique.

Paragraphe 2 - Les modalités de taxation à l'impôt sur les sociétés en régime forfaitaire

488. **Modalités de taxation à l'impôt sur les sociétés**⁸⁰¹. L'idée est de soumettre les entreprises en régime forfaitaire à un taux d'IS potentiellement plus élevé qu'en régime libre, cependant sans désavantage fiscal en cas de résultat environnemental positif ou négatif.

Si l'entreprise tient une CCE, les résultats fiscaux classique et environnemental seraient tous les deux imposés à 28%. Ces deux résultats seraient également parfaitement consolidables, les éventuelles pertes classiques ou environnementales étant imputables et reportables (en avant / arrière) selon les règles habituelles sur l'ensemble du résultat fiscal.

Si l'entreprise ne tient pas une CCE, le résultat fiscal agrégé serait imposé à 33%. Le taux d'IS applicable serait plus élevé dans ce cas, afin de fournir une incitation économique aux entreprises à passer en CCE. En effet, disposer d'une CCE sensibiliserait les agents économiques à l'impact environnemental de leurs interactions directes ou indirectes avec l'environnement, et préparerait le

⁷⁹⁹ Le cas des transactions entre deux non-assujettis à la CPA - typiquement une transaction entre deux ménages non-assujettis à la CPA - n'est pas traité ici. En effet, un prix environnemental de bien ou service ne serait alors pas nécessaire, en tant qu'il n'a d'intérêt pour aucune des parties à la transaction. La transaction se fait donc en toutes hypothèses à un *prix agrégé*.

⁸⁰⁰ Cet « augmentation » du prix environnemental peut avoir deux raisons différentes :
- Si c'est l'acheteur qui est non-assujetti à la CPA, le vendeur aura dû payer une CPA correspondant au coût d'utilisation et de fin de vie du bien / service vendu. Le prix environnemental doit donc refléter un tel surcoût, c'est-à-dire être *complet*.
- Si c'est le vendeur qui est non-assujetti à la CPA, le vendeur avait alors lui-même dû payer un prix environnemental complet lorsqu'il avait lui-même acheté le bien. Le prix environnemental à la revente doit donc également être *complet*, sachant que l'acheteur pourra de toute façon déduire la CPA correspondant au coût d'utilisation et de fin de vie du bien / service.

⁸⁰¹ Les taux d'IS qui suivent sont présentés à titre indicatif, seule la dynamique entre leurs montants importe réellement.

terrain pour un éventuel futur passage en régime libre (ce dernier nécessitant la tenue obligatoire d'une CCE, comme on le verra par la suite).

Sous-section 3 – Les perspectives sur le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental

489. **Avantages et inconvénients du régime forfaitaire.** Le régime forfaitaire présenterait différents avantages et inconvénients pour les entreprises qui y sont assujetties.

Les avantages du régime forfaitaire tiennent principalement à sa simplicité ainsi qu'à l'absence de désavantage fiscal.

- Ce régime est simple d'utilisation. Une entreprise en régime forfaitaire n'a ni besoin de tenir de CCE (bien que le régime forfaitaire fournisse une incitation fiscale à le faire), ni besoin de calculer elle-même les prix environnementaux des biens / services qu'elle vend. Aucune contrainte supplémentaire n'est donc entraînée par ce régime.
- Ce régime n'est pas soumis à des désavantages fiscaux en cas de résultat environnemental positif ou négatif réalisé par l'entreprise, contrairement au régime libre, comme on le verra par la suite.

Les inconvénients du régime forfaitaire tiennent principalement à des taux d'IS applicables moins attractifs, ainsi qu'à l'absence de marge de manœuvre laissée aux entreprises pour fixer les prix environnementaux des biens et services qu'elles mettent sur le marché.

- Les taux d'IS applicables sont potentiellement plus élevés (33% ou 28%) que le taux d'imposition effectif qu'une entreprise pourrait potentiellement obtenir en régime libre (jusqu'à 23% de taux effectif si l'entreprise réalise un résultat fiscal environnemental nul, comme on le verra par la suite). L'objectif de cette différence de taux est d'inciter les entreprises à passer en régime libre.
- Les prix environnementaux forfaitaires sont moins flexibles et potentiellement plus élevés que les prix environnementaux libres que cette entreprise aurait pu fixer si elle était en régime libre. En effet, les prix environnementaux forfaitaires déterminés par l'État seraient fixés à des niveaux volontairement élevés, afin d'inciter au passage en régime libre. Toutes choses étant égales par ailleurs, les consommateurs seraient alors incités à se tourner vers une autre entreprise qui, ayant opté pour le régime libre, afficherait des prix environnementaux moins élevés pour un bien / service similaire.
- Le caractère sensibilisateur des prix environnementaux est ici plus limité. En effet, les prix environnementaux étant fixés forfaitairement, ils ne

reflètent pas les réels coûts environnementaux entraînés par le bien ou service vendu. En conséquence, le *caractère responsable* du système SHAPE auprès des consommateurs est limité – bien qu'existant, en particulier si la grille de prix environnementaux fixée par la puissance publique dispose d'un niveau de granularité et de précision suffisant.

490. **Transition.** L'intérêt principal du régime forfaitaire est de fournir un mécanisme de détermination des prix environnementaux n'imposant ni contrainte supplémentaire ni potentiels désavantages fiscaux aux entreprises. L'objectif de ce régime, applicable par défaut à l'ensemble des entreprises, est donc de permettre une mise en place fluide du système SHAPE, tout en incitant les entreprises qui souhaiteraient optimiser leur situation fiscale à passer en régime libre.

Section 2 – Le régime de fixation libre du prix environnemental

491. **Présentation du régime libre.** Le régime de fixation libre du prix environnemental (abrégé en *régime libre*) laisse toute latitude à une entreprise de déterminer les prix environnementaux de biens et services qu'elle met à disposition, ainsi qu'elle le fait déjà pour leurs prix classiques. L'entreprise est ainsi présumée être la mieux placée pour allouer à chaque bien ou service, par un travail de comptabilité analytique, les charges environnementales correspondant à l'impact écologique réel de ce bien ou service. Cependant, divers mécanismes, en particulier fiscaux, vont l'inciter à pratiquer des prix environnementaux correspondant à la réalité de l'impact environnemental engendré par le bien ou service concerné. À titre d'exemple, si l'entreprise a supporté 300 euros de charges environnementales pour produire deux ordinateurs différents A et B, elle peut par exemple décider, au regard de sa connaissance des chaînes de production, de fixer un prix environnemental de 200 euros pour l'ordinateur A, et de 100 euros pour l'ordinateur B. Une vue générale du régime libre, qui sera détaillé dans les développements qui suivent, est fournie en **Figure 93**.

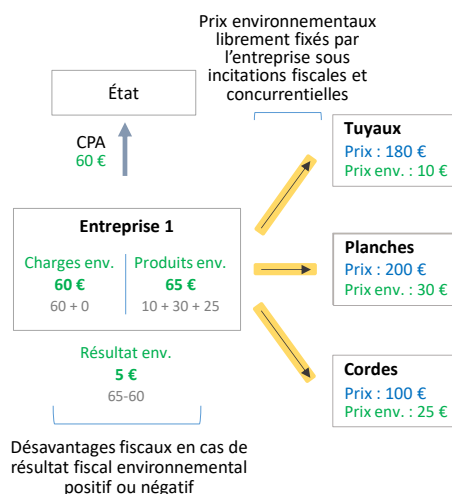
Figure 93

Le régime libre laisse les entreprises fixer les prix environnementaux de leurs biens / services, sous incitations fiscales et concurrentielles



Régime de fixation libre du prix environnemental de biens ou services

Principe



Détails

Conditions et effets

Conditions

- Assujettissement à la CPA obligatoire
- Comptabilité classique et environnementale obligatoire

Effets

- Prix env. déterminés de manière libre par l'entreprise par répercussion de ses charges env.
- Résultat fiscal classique taxé à 23%
- Résultat fiscal env. taxé à 35% et pertes env. non imputables sur le résultat fiscal classique

Perspectives

Avantages

- Prix environnementaux potentiellement moins élevés qu'en régime forfaitaire, car reflétant l'impact écologique réel du bien ou service
- Taux d'IS effectif potentiellement moins élevé qu'en régime forfaitaire

Inconvénients

- Plus complexe à implémenter
- Désavantages fiscaux en cas de résultat fiscal environnemental positif ou négatif

Source : C. DAO

492. **Plan d'étude.** On examine les conditions (– Sous-section 1 –), les effets (– Sous-section 2 –), ainsi que les perspectives offertes par un tel régime (– Sous-section 3 –).

Sous-section 1 – Les conditions du régime de fixation libre du prix environnemental

493. **Conditions du régime libre.** Le régime de fixation libre du prix environnemental des biens et services offre plus de liberté aux agents économiques et est potentiellement avantageux d'un point de vue fiscal, mais requiert en contrepartie des conditions plus strictes.

L'assujettissement à la CPA est obligatoire. Il est à noter que cette condition est très peu restrictive, car l'ensemble des agents économiques producteurs de biens et services sont assujettis à la CPA. Cette condition revient uniquement à exclure les ménages du régime de fixation libre, ces derniers n'étant de toute façon pas soumis à l'IS (cf. condition suivante).

La soumission à l'IS est obligatoire, car la différence d'imposition entre résultat fiscal classique et résultat fiscal environnemental jouera un rôle incitatif clé dans le régime libre de fixation des prix environnementaux.

La tenue d'une CCE est obligatoire, afin que l'entreprise concernée puisse déterminer son résultat fiscal classique et son résultat fiscal environnemental, qui feront l'objet de modalités d'imposition à l'IS différentes.

494. **Régime sur option pour l'ensemble des sociétés soumises à l'IS.** Un tel régime serait disponible seulement sur option, car imposant des contraintes supplémentaires aux agents économiques (tenue d'une CCE et calcul de prix environnementaux). L'objectif à terme cependant serait d'amener le plus grand nombre possible de sociétés à choisir un tel régime, afin que les prix environnementaux facturés représentent l'impact écologique réel des biens et services mis sur le marché.

Sous-section 2 – Les effets du régime de fixation libre du prix environnemental

495. **Plan d'étude.** Le régime de fixation libre du prix environnemental produirait deux effets distincts pour l'entreprise concernée. Premièrement, l'entreprise se verrait apte à déterminer et fixer elle-même les prix environnementaux des biens et service qu'elle vend (- Paragraphe 1 -). Deuxièmement, la taxation à l'impôt sur les sociétés deviendrait alors différenciée entre le résultat fiscal classique et le résultat fiscal environnemental, avec un taux effectif potentiellement moins élevé qu'en régime forfaitaire (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 – La détermination du prix environnemental réel d'un bien ou service

496. **Principe – Liberté de fixation des prix environnementaux.** En principe, une entreprise soumise au régime libre fixe le prix environnemental qu'elle souhaite sur chacun des biens et services qu'elle met à disposition sur le marché. Typiquement, ce prix environnemental sera déterminé à l'issue d'un travail de comptabilité analytique effectué par l'entreprise, afin de répartir les charges environnementales globales supportées par celle-ci entre les différents biens et services qu'elle met sur le marché.
497. **Tempérament – Incitations et injonctions à fixer un juste prix environnemental.** Cependant, plusieurs mécanismes fiscaux, réglementaires ou concurrentiels vont inviter l'entreprise à justement fixer le prix environnemental des biens et services

qu'elle met à disposition, c'est-à-dire à répartir de manière « correcte » ses charges environnementales globales sur de tels biens et services⁸⁰².

Paragraphe 2 – Les modalités de taxation à l'impôt sur les sociétés en régime libre

498. **Taxation à l'impôt sur les sociétés différenciée entre résultat fiscal classique et résultat fiscal environnemental**⁸⁰³. L'idée est de soumettre les entreprises en régime libre à un taux d'IS potentiellement moins élevé qu'en régime forfaitaire, cependant avec des désavantages fiscaux prévus en cas de résultat environnemental positif ou négatif.

Le résultat fiscal classique serait taxé à un taux d'*IS sur les bénéfices classiques* de 23%, afin d'encourager les entreprises à passer en régime de fixation libre.

Le résultat fiscal environnemental serait taxé à un taux d'*IS sur les bénéfices environnementaux* de 35%⁸⁰⁴, afin de fortement inciter les entreprises à (i) ne pas disposer d'un résultat fiscal environnemental positif et (ii) à diminuer leurs charges environnementales (en polluant moins ou en achetant auprès de fournisseurs plus respectueux de l'environnement), afin que l'éventuel désavantage fiscal résultant d'une non-couverture de ces charges soit potentiellement plus faible.

499. **Principe de séparation des deux résultats.** Les deux résultats fiscaux ne seraient pas consolidables.

Les pertes classiques éventuelles seraient imputables et reportables (en avant / arrière) uniquement sur le résultat fiscal classique, selon les règles habituelles.

- Ces pertes ne seraient pas imputables sur le résultat fiscal environnemental. L'objectif est d'éviter les abus consistant pour une entreprise à imputer des pertes classiques imposées à 23% sur un résultat fiscal environnemental taxé à 35%.
- Ces pertes seraient reportables en avant et en arrière uniquement sur le résultat fiscal classique. Les règles de report de déficits classiques seraient calquées sur les règles actuelles de report de déficits agrégés.

⁸⁰² V. § 501.

⁸⁰³ Les taux d'IS qui suivent sont présentés à titre indicatif, seule la dynamique entre leurs montants importe réellement.

⁸⁰⁴ On peut remarquer que ce taux doit être obligatoirement plus élevé que le taux d'IS applicable en régime forfaitaire en régime de CCE (ici 28%). L'objectif est d'éviter les abus d'entreprises en régime de CCE qui opteraient pour le régime libre de manière « artificielle », avec pour unique objectif d'uniquement facturer des prix environnementaux afin de bénéficier du taux d'IS sur les bénéfices environnementaux.

Les pertes environnementales éventuelles seraient imputables et reportables (en avant / arrière) uniquement sur le résultat fiscal classique, selon les règles habituelles.

- Ces pertes ne seraient pas imputables sur le résultat fiscal classique. L'objectif est de décourager la génération durable de pertes environnementales, en faisant en sorte qu'elles soient dans ce cas « perdues » d'un point de vue fiscal car non imputables sur le résultat fiscal classique. Les entreprises sont donc incitées à ne pas disposer d'un résultat fiscal environnemental négatif.
- Ces pertes seraient reportables en avant et en arrière uniquement sur le résultat fiscal environnemental. Les règles de report de déficits environnementaux seraient soit identiques (report en arrière), soit assouplies (report en avant) par rapport aux règles de report de déficit classique⁸⁰⁵.
 - **Le report en arrière** des déficits fiscaux environnementaux serait possible, cependant uniquement sur le bénéfice de l'année précédente et dans la limite d'1 million d'euros, de manière similaire aux règles actuelles. L'objectif serait d'éviter qu'une entreprise utilise de manière abusive ses résultats fiscaux environnementaux positifs d'années antérieures pour y imputer des déficits environnementaux qui surviendraient ultérieurement.
 - **Le report en avant** des déficits fiscaux environnementaux s'effectuerait *de manière obligatoire et sans limitation de montant*, à la différence des déficits fiscaux classiques. L'avantage serait double :
 - **En cas de pertes environnementales durables**, le déficit environnemental de l'entreprise se creuserait de manière cumulative au fil des années, permettant de mettre en œuvre

⁸⁰⁵ On introduit une telle asymétrie de traitement entre report en arrière et report en avant pour les raisons suivantes :

- Le report en arrière de déficits incite une entreprise à baisser ultérieurement ses prix environnementaux pour atténuer ses bénéfices précédents. Une telle baisse permettrait alors d'obtenir un regain d'image non mérité auprès des consommateurs (les produits de l'entreprise semblant artificiellement « moins polluants »). Les règles gouvernant le report en arrière doivent donc être plus strictes afin de préserver le *caractère responsable* du système SHAPE.
- Le report en avant de déficits incite une entreprise à augmenter ultérieurement ses prix environnementaux pour compenser ses déficits précédents. Une telle hausse entraînerait alors une dégradation d'image auprès des consommateurs (les produits de l'entreprise semblant artificiellement « plus polluants »). Les règles gouvernant le report en avant doivent donc être plus souples, car bien que le *caractère responsable* du système SHAPE soit également remis en cause, cette hausse de prix environnementaux (temporaire, le temps que l'entreprise « purge » son déficit environnemental) peut être vue comme une sanction pour l'entreprise au titre des déficits environnementaux qu'elle avait antérieurement générés.

d'éventuels dispositifs anti-abus de lutte contre les pertes environnementales volontaires⁸⁰⁶.

- **En cas d'alternance entre pertes et bénéfices environnementaux**, ce mécanisme permettrait de limiter les désavantages fiscaux auxquels l'entreprise est soumise.

Sous-section 3 - Les perspectives sur le régime de fixation libre du prix environnemental

500. **Avantages et inconvénients du régime libre.** Le régime libre présenterait différents avantages et inconvénients pour les entreprises qui y sont assujetties.

Les avantages du régime libre tiennent principalement à des taux d'IS applicables potentiellement plus attractifs, ainsi qu'à la marge de manœuvre laissée aux entreprises pour fixer les prix environnementaux des biens et services qu'elles mettent sur le marché.

- Le taux d'IS applicable est potentiellement moins élevé (jusqu'à 23% de taux effectif si l'entreprise réalise un résultat fiscal environnemental nul) que le taux d'imposition qu'une entreprise obtiendrait en régime forfaitaire (33% ou 28%). L'objectif de cette différence de taux est d'inciter les entreprises à passer en régime libre.
- Les prix environnementaux libres sont plus flexibles et potentiellement moins élevés que les prix environnementaux forfaitaires que l'entreprise aurait dû fixer si elle était en régime forfaitaire. En effet, l'entreprise jouit d'une pleine liberté pour fixer les prix environnementaux des biens et services qu'elle place sur le marché. Si par ailleurs elle arrive à réduire ses charges environnementales, de tels prix peuvent devenir compétitifs par rapport aux prix environnementaux imposés par le régime forfaitaire ou pratiqués par ses concurrents, ce qui peut présenter un avantage important en matière d'image auprès du consommateur.
- Le caractère sensibilisateur des prix environnementaux est ici renforcé. En effet, ce régime permet de fixer des prix environnementaux de biens et services plus exacts, car représentatifs des charges environnementales réelles de l'entreprise. Le régime libre est donc plus à même de conférer au système harmonisé de préservation de l'environnement un *caractère responsable*.

Les inconvénients du régime libre tiennent principalement à sa complexité accrue ainsi qu'à la présence de désavantages fiscaux.

⁸⁰⁶ Pour plus de détails sur la notion de *pertes environnementales volontaires*, v. § Partie III - Titre II - Chapitre 1 - Section 1 - et suivants.

- Ce régime est plus complexe d'utilisation. Une entreprise en régime libre doit tenir une CCE afin de pouvoir déterminer son résultat fiscal classique et environnemental. Elle doit également calculer elle-même le prix environnemental de ses biens et services, en effectuant un travail de comptabilité analytique lui permettant d'imputer ses charges environnementales sur ses différents produits⁸⁰⁷.
- Ce régime est soumis à des désavantages fiscaux en cas de résultat environnemental positif ou négatif réalisé par l'entreprise, contrairement au régime forfaitaire. Bien que l'entreprise jouisse d'un taux avantageux pour son résultat fiscal classique (ici 23%), un résultat fiscal environnemental mal maîtrisé peut rendre son taux d'imposition effectif plus élevé :
 - Lorsque le résultat fiscal environnemental croît positivement, le taux d'imposition effectif de l'entreprise tend vers le taux environnemental d'IS de 35%.
 - Lorsque le résultat fiscal environnemental croît négativement (pertes), le taux d'imposition effectif de l'entreprise devient également potentiellement élevé, en raison de la non-imputabilité des pertes environnementales sur le résultat fiscal classique.

501. **Mécanismes invitant l'entreprise à justement fixer le prix environnemental de ses biens et services.** En régime libre, plusieurs mécanismes amèneraient une entreprise à justement fixer le prix environnemental des biens et services qu'elle met à disposition.

Premièrement, l'État effectuerait systématiquement un contrôle indirect des prix environnementaux, par le biais d'incitations fiscales. En effet, il a été précédemment vu que l'entreprise subirait des désavantages fiscaux lorsque son résultat fiscal environnemental serait positif ou négatif⁸⁰⁸. Du point de vue de la puissance publique, de telles mesures de surveillance seraient relativement simples à mettre en application, étant donné qu'elles se reposeraient sur des critères systématiques⁸⁰⁹. Cependant, elles permettraient à l'État de seulement exercer un contrôle indirect des prix environnementaux fixés par l'entreprise, par le biais du résultat fiscal environnemental de celle-ci, ce qui serait a priori moins précis qu'un contrôle direct des prix environnementaux. Deux contraintes seraient ainsi exercées sur le niveau des prix environnementaux de l'entreprise.

- Une contrainte sur le niveau de prix environnemental facturé globalement : En effet, pour tendre vers un résultat fiscal

⁸⁰⁷ De même qu'elle effectue un travail de comptabilité analytique pour imputer ses charges classiques sur ses différents produits, et ainsi en fixer un *prix classique*.

⁸⁰⁸ V. § 498 et suivants.

⁸⁰⁹ À savoir la positivité ou négativité du résultat fiscal environnemental de l'entreprise.

environnemental nul, l'entreprise doit couvrir ses coûts environnementaux en facturant globalement à ses clients des prix environnementaux ni trop faibles, ni trop élevés. Si elle fixe ses prix environnementaux à un niveau trop bas, elle risque d'obtenir un résultat fiscal environnemental négatif non imputable sur le résultat fiscal classique, ce qui entrainerait une augmentation du taux d'imposition effectif de l'entreprise et d'éventuelles sanctions supplémentaires que l'on détaillera par la suite⁸¹⁰. Au contraire, si elle les fixe à un niveau trop haut, elle risque d'obtenir un résultat fiscal environnemental positif soumis à un taux d'imposition élevé (ici 35%), ce qui entrainerait une augmentation du taux d'imposition effectif de l'entreprise

- Une contrainte sur le niveau de prix environnemental facturé pour chaque produit, en raison d'une incertitude sur les volumes vendus : En effet, une entreprise n'est pas certaine à l'avance des volumes qu'elle va réellement vendre pour chacun de ses produits, ce qui l'incite à fixer des prix environnementaux correspondant relativement à la réalité des charges environnementales engendrées par chaque produit, si elle désire couvrir sans trop de risques ses charges environnementales totales – de même qu'une entreprise donne « naturellement » le bon prix classique à ses produits afin de couvrir au mieux ses coûts classiques⁸¹¹.

Deuxièmement, l'État pourrait réaliser pour certaines entreprises un contrôle direct des prix environnementaux, en déployant un arsenal juridique spécifique basé sur une notion de *prix environnemental de pleine couverture*⁸¹². Du point de vue de la puissance publique, de telles mesures de surveillance requerraient un plus grand effort de mise en œuvre, étant donné qu'elles nécessiteraient des analyses ad hoc pour chaque entreprise ciblée. Cependant, elles permettraient à l'État d'exercer un contrôle direct des prix environnementaux fixés par une entreprise, à priori plus précis qu'un contrôle indirect effectué par le biais du résultat fiscal environnemental de l'entreprise.

Troisièmement, des impératifs économiques et concurrentiels viendraient également influencer sur le comportement de l'entreprise lorsque celle-ci fixerait ses prix classiques et environnementaux.

- Un impératif de compétitivité économique : Une entreprise ne peut pas fixer ses prix classiques et/ou environnementaux de manière trop élevée, au risque de dégrader sa compétitivité par rapport à ses concurrents et

⁸¹⁰ V. § 715 et suivants.

⁸¹¹ Par exemple, le fait de surfacturer des prix environnementaux sur un produit A tout en sous-facturant des prix environnementaux sur un produit B peut s'avérer dangereux si le produit A se vend moins bien que prévu : en effet, le risque d'un résultat fiscal environnemental négatif est alors accru, car l'entreprise s'est rendue dépendante du produit A « au-delà du raisonnable » pour couvrir ses coûts environnementaux.

⁸¹² V. § 712 et suivants.

voir ses volumes de ventes diminuer. Elle ne peut pas non plus fixer ses prix classiques et/ou environnementaux de manière trop basse, au risque de mettre en danger à long terme sa pérennité économique.

- Un impératif d'image auprès de ses acheteurs / consommateurs : Une entreprise ne peut pas fixer ses prix classiques à un seuil manifestement trop élevé, au risque de provoquer des questionnements de la part des consommateurs ⁸¹³. Elle ne peut pas non plus fixer ses prix environnementaux à un niveau trop haut par rapport à ses concurrents, au risque de voir se détourner les consommateurs sensibles aux enjeux écologiques et plus enclins à acheter des produits disposant d'un faible impact environnemental.

502. **Conclusion | Chapitre 2 - L'instrument économique principal du système SHAPE : le prix classique et environnemental d'un bien ou d'un service (PCE).**
Le prix environnemental d'un bien ou service reflèterait l'impact écologique de celui-ci au cours de sa production, de son utilisation et de sa fin de vie.

Il pourrait être fixé de deux manières. Un *régime forfaitaire* serait tout d'abord disponible pour faciliter la mise en place du système SHAPE : celui-ci permettrait de déterminer le prix environnemental d'un bien ou service à l'aide de taux fixés par la puissance publique, et n'impliquerait donc que peu de contraintes supplémentaires pour les entreprises. Cependant, c'est en *régime libre* que le prix environnemental d'un bien ou service trouverait pleinement son sens : en effet, il reflèterait alors les charges environnementales réelles supportées par l'entreprise, c'est-à-dire plus exactement les répercussions successives de CPA payées par les différents acteurs de la chaîne de valeur du bien ou service.

Le concept de prix environnemental agirait en complémentarité directe de la CPA. D'une part, la CPA informerait les agents économiques assujettis de l'impact environnemental de leurs *interactions directes* avec l'environnement, c'est à dire de la pollution ou dépollution qu'ils engendrent eux-mêmes. D'autre part, les prix environnementaux sensibiliserait l'ensemble des agents économiques à l'impact environnemental de leurs *interactions indirectes* avec l'environnement, c'est à dire des biens et services qu'ils s'échangent. En représentant un indicateur objectif de l'empreinte écologique d'un bien ou service, comparable en France au Nutri-

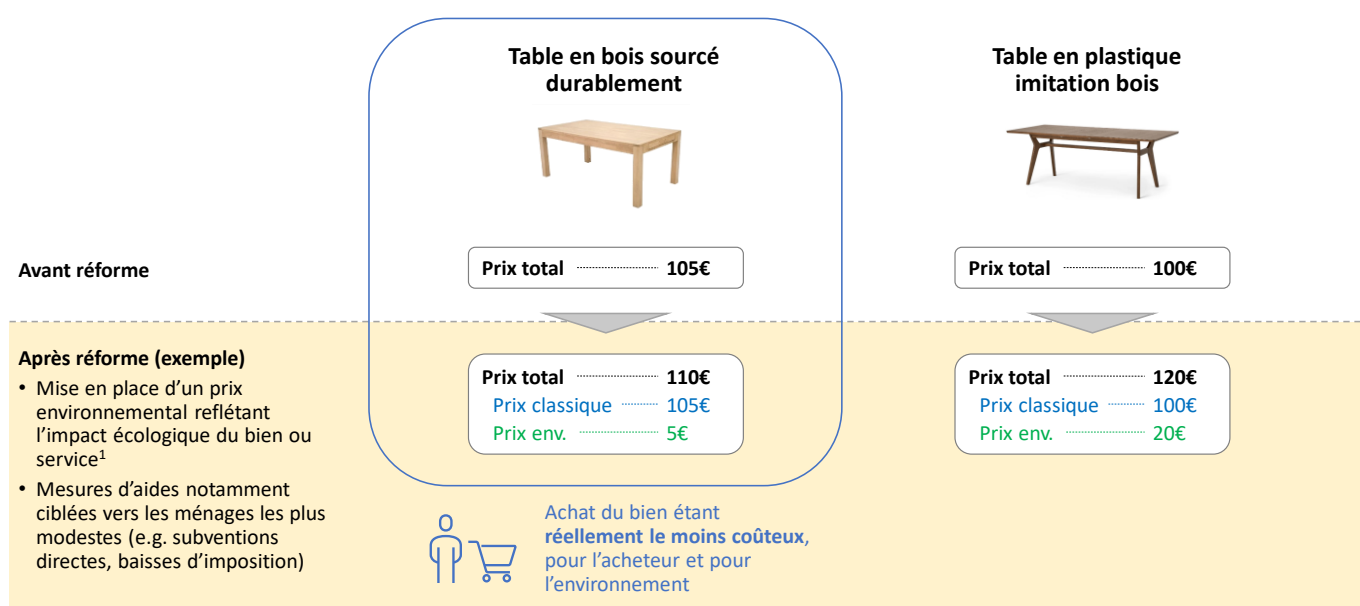
⁸¹³ V. par exemple le scandale survenu aux États-Unis en raison de l'augmentation drastique du prix d'un médicament, le Daraprim, ne disposant pas de traitement alternatif et dont le fabricant détenait le monopole : « Le prix d'un médicament contre la toxoplasmose bondit de 5 400 % en un jour », *Le Monde.fr*, 22 septembre 2015.

Score⁸¹⁴ dans le domaine alimentaire, le prix environnemental élargirait le principe d'action du système SHAPE au-delà de mécanismes purement économiques, en permettant de lui adjoindre une dimension pleinement *responsable* ().

Figure 94

Le prix environnemental inciterait les acheteurs à se tourner vers les biens les moins coûteux, pour eux-mêmes et pour l'environnement

CAS ILLUSTRATIF



1. Emissions de gaz à effet de serre, pollution de l'air, de l'eau et des sols
Source : C. DAO

□ Avant réforme
□ Après réforme

⁸¹⁴ Le Nutri-Score est un logo placé sur les emballages d'aliments et de boissons donnant une information sur leur qualité nutritionnelle, avec des notations allant de A (meilleure note) à E (moins bonne note), associées à une échelle dégradée de couleurs (de vert pour une note A à rouge pour une note E).

Chapitre 3 – L’instrument budgétaire principal du système SHAPE : l’aide publique environnementale (APE)

503. **Introduction.** On présente dans cette partie l’instrument budgétaire principal du système SHAPE, à savoir *l’aide publique environnementale* (APE).
504. **Problématique.** La fiscalité environnementale actuelle représente un poste de recettes important pour l’État. Elle a rapporté environ 55 milliards d’euros en 2021 au regard des critères Eurostat⁸¹⁵, à comparer par exemple aux 71 milliards d’euros rapportés par l’impôt sur les sociétés la même année⁸¹⁶.

Or, l’introduction de la CPA viserait à étendre le champ d’application de la fiscalité environnementale à l’ensemble des types de polluants et à en rehausser les taux lorsque ceux-ci seraient jugés insuffisants au regard des enjeux écologiques actuels⁸¹⁷. La CPA accroîtrait donc significativement des recettes fiscales écologiques déjà actuellement conséquentes. À titre indicatif, si la France se plaçait en tête des meilleurs pays européens, avec un ratio de recettes fiscales environnementales au sein du PIB de 5%⁸¹⁸, et en prenant pour référence un PIB 2023 d’environ 2660 milliards d’euros⁸¹⁹, la CPA représenterait des ressources d’environ 130 milliards d’euros. Dans ce cadre, les modalités d’utilisation de ces recettes représentent un enjeu crucial, d’autant plus qu’elles semblent conditionner l’acceptabilité de la fiscalité environnementale⁸²⁰.

Se pose ainsi la question suivante : dans quel but faut-il utiliser les recettes de CPA ? Faut-il les redistribuer aux contribuables sous forme de baisses d’impositions ou de subventions ? Faut-il les utiliser à des fins strictement environnementales, telles que la restauration de zones polluées ou la transition écologique ? Ou est-il possible de les utiliser dans des domaines tout autres, tels que le financement des armées ou le soutien à l’industrie culturelle ?

Il existe actuellement de nombreux instruments budgétaires permettant de mobiliser les recettes fiscales générées par la fiscalité environnementale. Par exemple, les recettes de l’accise sur les produits énergétiques autres que les gaz

⁸¹⁵ C. LARRIEU (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, op. cit., p. 73.

⁸¹⁶ J. FOURNEL (dir.), *L’impôt sur les bénéficiaires des entreprises en 2021*, op. cit.

⁸¹⁷ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », op. cit., § 21 et suivants.

⁸¹⁸ De ce point de vue, le meilleur pays européen en 2021 était la Grèce, avec un ratio de recettes fiscales environnementales au sein du PIB de 3.9%.

⁸¹⁹ V. « Les comptes de la Nation en 2022 », *Insee Première*, mai 2023, n° 1950 ; « Projections macroéconomiques – Septembre 2023 », *Banque de France*, 18 septembre 2023.

⁸²⁰ V. à ce sujet : B. PEYROL, « L’autre chemin possible pour la fiscalité environnementale », op. cit., § 15 ; A. TONNELIER, « Gilets jaunes : des dangers d’une fiscalité sans pédagogie », op. cit.

naturels et les charbons (ex-TICPE) sont affectées au budget général, au compte d'affectation spéciale (CAS) « Transition énergétique », aux budgets des départements et régions et à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF)⁸²¹. Dans une optique d'harmonisation et de simplification similaire à la dynamique ayant conduit à proposer une CPA, émerge ainsi la possibilité de poser un instrument budgétaire unique pour mobiliser les recettes de CPA, que l'on nomme *aide publique environnementale* (APE).

505. **Plan d'étude.** On examine d'abord les considérations préliminaires amenant à établir le mécanisme d'APE (- Préliminaires -), avant de détailler le fonctionnement de l'APE de redistribution (- Section 1 -) et de l'APE d'action (- Section 2 -).

Préliminaires – Les fondements du mécanisme d'APE

506. **Plan d'étude.** On liste tout d'abord les différentes possibilités d'utilisation des recettes fiscales environnementales (- Sous-section 1 -) avant d'examiner les modalités générales de fonctionnement de l'APE (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 – Les modes d'utilisation des recettes fiscales environnementales

507. **Introduction.** Les recettes de la fiscalité environnementale peuvent être utilisées par la puissance publique à des fins de redistribution ou d'action⁸²².
508. **Mesures de redistribution aux contribuables.** Des mesures de redistribution peuvent être utilisées par l'État, qui choisit de ne pas conserver les recettes fiscales environnementales collectées et de les redistribuer aux entreprises et aux ménages, dans un objectif d'atténuation de la charge fiscale effective supportée.

Les redistributions directes (ou d'équité sociale) consistent en des transferts financiers aux ménages, directs ou indirects, à portée générale ou à destination de certaines catégories de contribuables. L'objectif ici est d'indirectement attribuer un caractère progressif à la fiscalité environnementale, afin d'améliorer son *caractère juste* d'un point de vue social.

Les redistributions indirectes (ou anti-distorsives) consistent en la réduction d'impositions non environnementales telles que les taxes visant le travail ou le capital, en compensation de l'introduction d'une CPA et dans une logique économique de « double dividende ». L'objectif est de réduire les distorsions

⁸²¹ V. § 130 pour plus de détails.

⁸²² N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 115.

engendrées par la fiscalité écologique et donc son coût économique pour la société, pour améliorer son *caractère efficient*⁸²³.

509. **Mesures d'action.** Des mesures d'action peuvent également être employées par l'État, qui choisit de conserver les recettes fiscales environnementales collectées pour mener deux types d'actions.

Les actions écologiques concernent les recettes fiscales environnementales utilisées pour réparer l'impact environnemental négatif engendré par les agents économiques (actions réparatoires) et accélérer la transition écologique (actions préventives). Une telle utilisation de ces recettes est constitutive de l'efficacité environnementale budgétaire de la fiscalité écologique.

Les actions non-spécifiquement écologiques concernent les recettes fiscales environnementales affectées au budget général, pour parfois à résorber le déficit public de l'État, afin de soutenir des finalités non spécifiquement écologiques. Un tel cas de figure pose certaines difficultés. D'une part, ce mode d'utilisation des recettes a pu susciter une certaine incompréhension de la part des contribuables, notamment lors du mouvement dit des « Gilets jaunes » en 2018, étant donné que les taxes écologiques ne financent pas nécessairement des dépenses en faveur de l'environnement⁸²⁴. D'autre part, ce mode d'utilisation des recettes pose également des problèmes d'un point de vue budgétaire, étant donné que des dépenses pérennes (par exemple le financement de l'éducation, du système de santé, des armées) se voit alors financées par des recettes non pérennes (recettes fiscales environnementales ayant en principe vocation à décroître, au fur et à mesure que les comportements des contribuables deviennent plus vertueux) : dans un tel cas, l'État est alors davantage incité à rechercher le rendement que le réel changement des comportements lorsqu'il met en place un instrument fiscal environnemental, pouvant entraîner des dévoiements⁸²⁵. On exclut donc les mesures d'actions non-spécifiquement écologiques dans les développements qui suivent.

Sous-section 2 – Le fonctionnement général du mécanisme d'APE

510. **Introduction.** Le mécanisme d'APE ici présenté vise à unifier au sein d'un instrument budgétaire unique les différentes modalités d'utilisation des recettes fiscales environnementales précédemment décrites. L'APE viserait à accompagner financièrement la société dans sa transition écologique, et serait financé par tout ou

⁸²³ En effet, le concept d'efficacité environnementale mesure les effets environnementaux de la fiscalité écologique, tout en les rapportant au coût économique d'une telle fiscalité pour la société (v. § 842 et suivants).

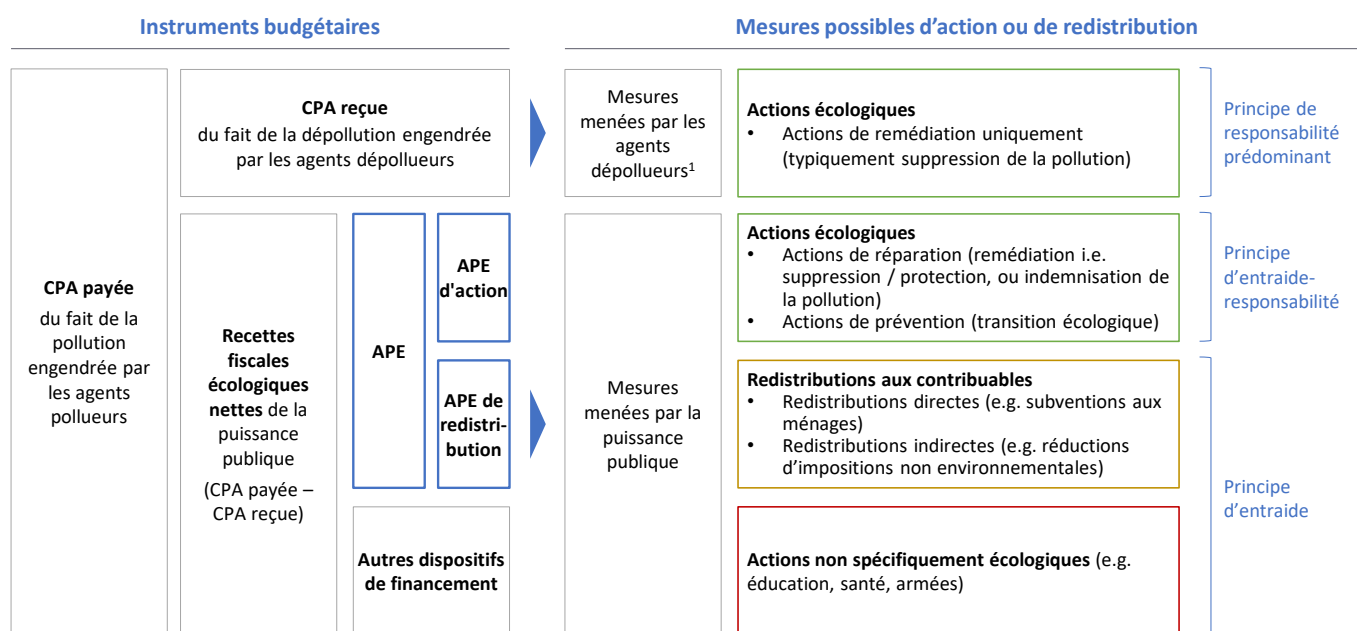
⁸²⁴ P. CHARPENTIER, « La fiscalité écologique à l'épreuve des gilets jaunes », *op. cit.*

⁸²⁵ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 17-20.

partie des recettes nettes générées par la CPA⁸²⁶. L’APE se subdiviserait en deux sous-mécanismes : d’une part une « APE de redistribution (APE-R) » (en anglais « *Redistribution EPA (REPA)* ») visant à fournir des aides aux contribuables en fonction de leur niveau de revenus pour compenser la charge fiscale additionnelle engendrée par la CPA, et d’autre part une « APE d’action (APE-A) » (en anglais « *Action EPA (AEPA)* ») visant à soutenir des actions écologiques à visée curative (restauration de l’environnement) ou préventive (transition écologique) (**Figure 95**). Tout l’enjeu consisterait alors à déterminer les proportions de recettes de CPA à affecter aux APE de redistribution et APE d’action. Faut-il flécher les recettes de CPA vers l’APE de redistribution, afin de favoriser l’acceptation sociale du système SHAPE, ou bien plutôt vers l’APE d’action, afin de renforcer l’efficacité environnementale du système SHAPE ? On esquisse dans les développements qui suivent des pistes de réflexion sur le sujet.

Figure 95

L’APE se composerait d’une « APE de redistribution », visant à fournir des aides aux contribuables, et une « APE d’action », visant à soutenir des actions écologiques



1. Plus précisément les agents économiques assujettis à la CPA autres que l’Etat. Il y a application indirecte du principe « pollueur-payeur », car les agents pollueurs qui se sont acquittés de la CPA ont indirectement financé les mesures menées par les agents dépollueurs.
Source : C. DAO

511. **Focalisation sur l’« APE de redistribution » à court terme.** Dans les premiers temps de l’introduction du système SHAPE, l’objectif premier serait l’acceptabilité de la

⁸²⁶ C’est-à-dire le montant de CPA payé par les agents pollueurs auquel serait soustrait le montant de CPA reçu par les agents dépollueurs au cours d’une année fiscale.

réforme proposée, au vu des tensions qu'ont pu engendrer par le passé ce type de changement, dans divers pays⁸²⁷. Dans cette optique, la puissance publique pourrait poursuivre un objectif de charge fiscale constante entre avant et après la réforme SHAPE (**Figure 96**, en année indicative 2025). En ce cas, les recettes fiscales écologiques additionnelles générées par l'introduction de la CPA⁸²⁸ seraient entièrement redistribuées aux contribuables, par le biais de l'APE de redistribution (**Figure 103**, en année indicative 2025). Durant cette période initiale, le système SHAPE agirait donc en faveur de l'environnement uniquement en réorientant les comportements des individus et entreprises du fait de la modification des prix relatifs des biens et services, c'est-à-dire de par son *efficacité environnementale incitative*.

512. **Focalisation sur l'« APE d'action » à long terme.** À plus long terme, l'objectif serait d'atteindre une *pleine efficacité environnementale* du système SHAPE, afin d'apporter une réponse à hauteur des enjeux posés par la crise écologique. Dans cette optique, les recettes fiscales écologiques générées par la CPA pourraient être entièrement mobilisées pour financer des actions à visée écologique à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique), par le biais de l'APE d'action (**Figure 103**, en année indicative 2035). Cela conduirait à un nécessaire accroissement de la charge fiscale, étant donné que les prélèvements fiscaux environnementaux seraient plus élevés qu'avant réforme SHAPE, sans mécanisme redistributif venant en compensation (**Figure 96**, en année indicative 2035). Les avantages seraient cependant significatifs : en effet, le système SHAPE agirait en faveur de l'environnement en combinant cette fois *efficacité environnementale incitative* (réorientation des comportements des agents économiques) et *efficacité environnementale budgétaire* (financement d'actions à visée écologique). Ces deux efficacités, si elles sont combinées de manière appropriée, conduiraient alors potentiellement à une *pleine efficacité environnementale*⁸²⁹ du système SHAPE, c'est-à-dire à une neutralisation complète de l'impact environnemental de la société.

⁸²⁷ Par exemple, la France, le Royaume-Uni, l'Afrique du Sud, le Danemark, ou la Roumanie. V. à ce sujet M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, op. cit., p. 118 et suivantes ; Pour le cas spécifiquement français, v. par exemple : P. CHARPENTIER, « La fiscalité écologique à l'épreuve des gilets jaunes », op. cit.

⁸²⁸ Ce montant correspond donc aux recettes fiscales environnementales générées par la CPA après réforme SHAPE, auquel on retire le montant des recettes fiscales environnementales déjà générées avant réforme SHAPE.

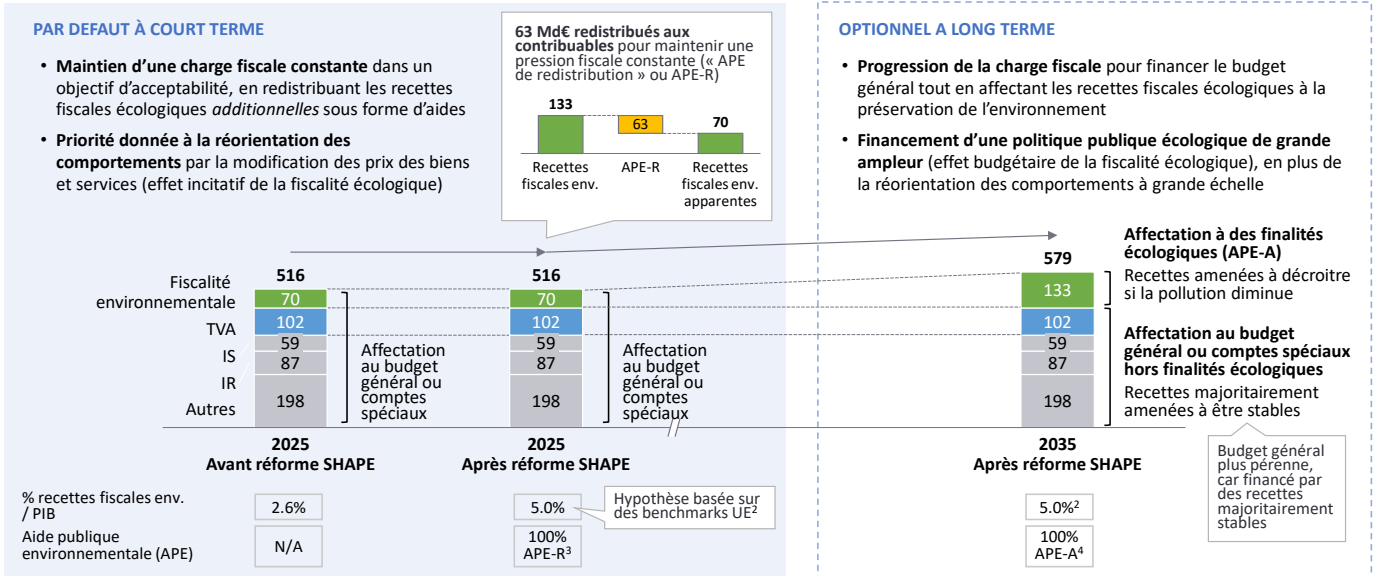
⁸²⁹ V. § 315 et suivants.

Figure 96

L'introduction de la CPA se ferait à charge fiscale constante, avec accroissement possible à long terme pour pleinement financer la préservation de l'environnement

Évolution du budget national¹ (Md€, France, 2025-2030)

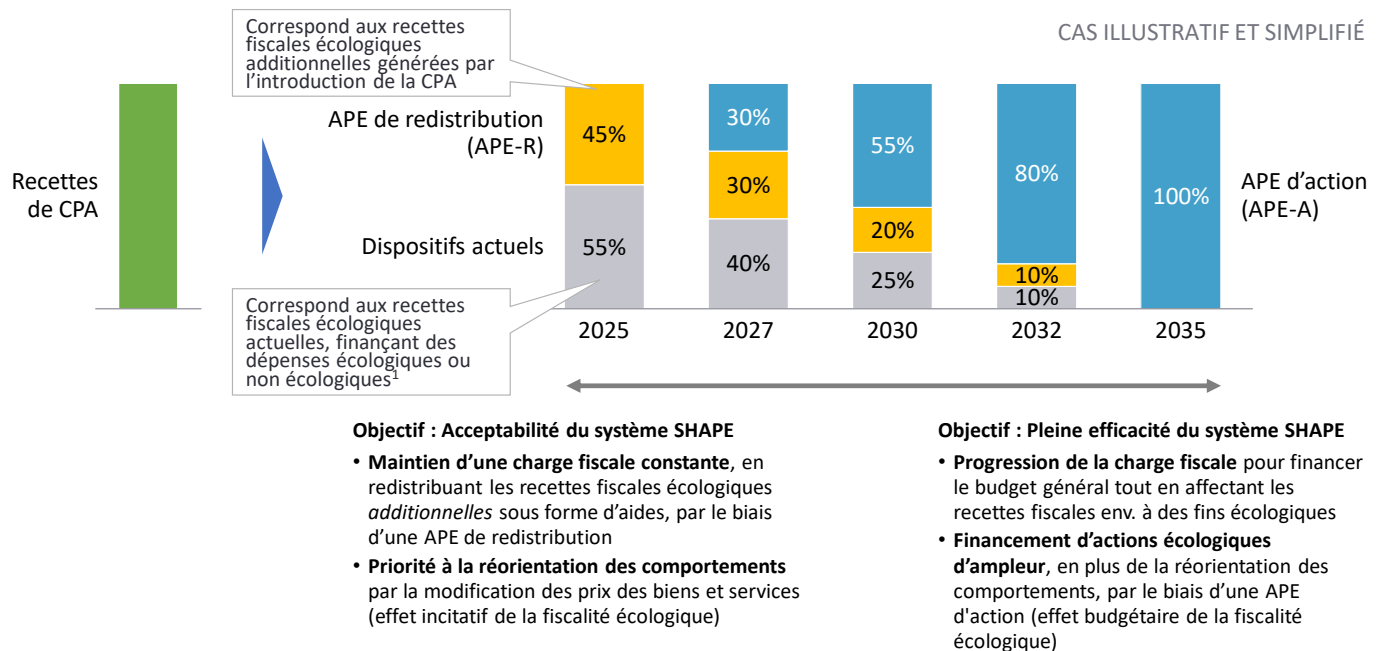
CAS ILLUSTRATIF ET SIMPLIFIÉ



1. Données utilisées : budget prévisionnel de la loi de finances 2023 et estimation des recettes fiscales écologiques (70 Md€) dans une définition « étendue » (incluant les critères Eurostat, mais également des dispositifs tels que le versement mobilité et la TEOM) ; Hypothèses utilisées : PIB et impositions non environnementales supposées rester constants au cours du temps, impositions non environnementales supposées suffisantes pour financer les dépenses de l'Etat hors préservation de l'environnement, exclusion des phénomènes de distorsion fiscale ; 2. Hypothèse conservatrice basée sur des comparaisons avec les pays les plus avancés en matière de fiscalité environnementale au sein de l'UE, et dont les recettes fiscales écologiques représentent de 3.5% à 4% du PIB ; 3. Aide publique environnementale fléchée à 100% à des fins de redistribution (« APE de redistribution » ou APE-R) ; 4. Aide publique environnementale fléchée à 100% à des fins d'actions écologiques (« APE d'action » ou APE-A)
Source : C. DAO

Figure 97

Les recettes de CPA seraient d'abord redistribuées pour leur part additionnelle (APE de redistribution), puis peu à peu toutes investies à des fins écologiques (APE d'action)



1. En principe, la part de ces dépenses dans l'affectation des recettes de la CPA devra alors décroître au cours du temps, soit car leur source de financement est déplacée vers le budget général, soit car elles sont transférées au sein de l'APE-R ou de l'APE-A
Source : C. DAO

513. **Plan d'étude.** On détaille d'abord les modalités plus détaillées que pourrait revêtir l'APE de redistribution (- Section 1 -), avant de faire de même pour l'APE d'action (- Section 2 -).

Section 1 - L'APE comme moyen de redistribution aux contribuables ou « APE de redistribution »

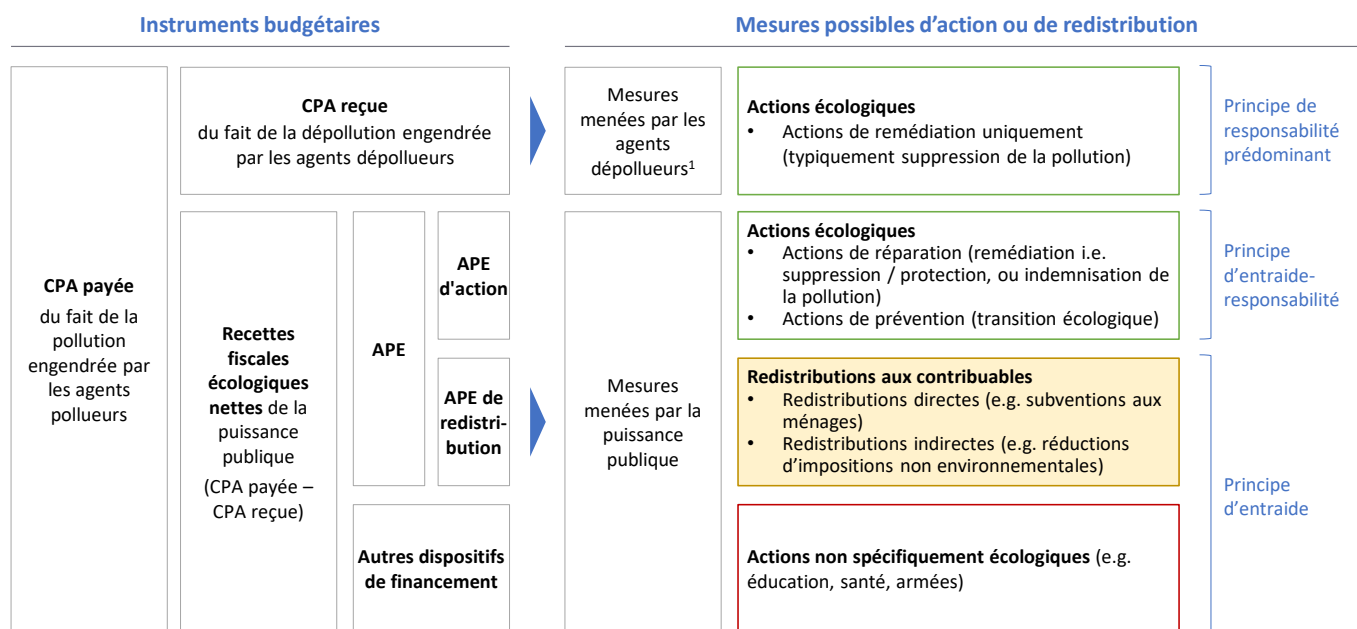
514. **Introduction.** L'APE peut être utilisée pour redistribuer tout ou partie du produit de la CPA aux contribuables afin de lisser la charge fiscale supportée par ces derniers⁸³⁰ et améliorer l'acceptabilité de la réforme SHAPE. On parlera dans ce cas d'« APE de redistribution ». On rappelle que les redistributions constituent un mode particulier d'utilisation des recettes fiscales environnementales, avec les actions écologiques et les actions non-spécifiquement écologiques⁸³¹ (**Figure 98**, case signalée en jaune).

⁸³⁰ On rappelle que la pression fiscale additionnelle engendrée par la CPA est soit directement supportée (dans le cas d'une entreprise polluant de manière directe), soit indirectement supportée par le biais du prix environnemental (dans le cas d'une entreprise polluant de manière indirecte ou d'un individu / ménage).

⁸³¹ V. § 507.

Figure 98

Modes d'utilisation possibles des recettes fiscales environnementales



1. Plus précisément les agents économiques assujettis à la CPA autres que l'Etat. Il y a application indirecte du principe « pollueur-payeur », car les agents pollueurs qui se sont acquittés de la CPA ont indirectement financé les mesures menées par les agents dépollueurs.
Source : C. DAO

515. **Plan d'étude.** L'APE de redistribution peut opérer un reversement aux contribuables des recettes fiscales de CPA soit de manière indirecte, en diminuant d'autres impositions (- Sous-section 1 -) soit de manière directe, en attribuant des aides aux contribuables, en particulier les ménages (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 - Une APE de redistribution par le biais de baisses d'impositions

516. **Introduction.** Pour modérer la charge fiscale supportée par les contribuables, les recettes générées par la CPA peuvent être utilisées pour diminuer d'autres impositions, soit en baissant leur taux, soit en octroyant des crédits d'impôt sur ces impositions⁸³². De telles mesures permettent de se placer, sous certaines conditions, dans une logique dite de « double dividende », et peuvent contribuer à faciliter l'acceptation d'une réforme fiscale environnementale d'ampleur.

⁸³² C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 165.

517. **Plan d'étude.** On examine brièvement la situation actuelle (- Paragraphe 1 -), avant d'esquisser la forme que pourrait revêtir une APE de redistribution par diminution d'autres impositions (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La situation actuelle

518. **Définition du double dividende.** Le concept de double dividende désigne deux bénéfiques concomitants apportés par la fiscalité environnementale⁸³³ :

Le premier dividende est la diminution de la pollution engendrée par les agents économiques résultant du signal-prix envoyé par une taxe environnementale. Il correspond à l'*efficience environnementale incitative* de la fiscalité écologique.

Le second dividende est un gain collectif résultant d'un usage pertinent du produit de la fiscalité environnementale, tel que la réduction du déficit, le financement de la recherche ou bien la réduction d'autres impositions. Un tel usage n'étant pas nécessairement à visée écologique, le second dividende ne correspond donc qu'en partie à l'*efficience environnementale budgétaire* de la fiscalité écologique.

519. **Obtention d'un double dividende par « verdissement » de la fiscalité.** Concernant le second dividende, une hypothèse régulièrement envisagée consiste à « verdir » la fiscalité (*green shift*), c'est à dire utiliser le produit de la fiscalité environnementale pour diminuer d'autres prélèvements - en général assis sur le travail ou sur le capital - à pression fiscale constante.

D'un point de vue théorique, un gain collectif est dégagé en tant que le produit de la taxe environnementale concernée permet de réduire les effets distorsifs⁸³⁴ du système fiscal existant.

- On parle de version faible du double dividende lorsque le gain en bien-être induit par la réduction des distorsions du système fiscal existant ne compense que partiellement la perte de bien-être induite par la distorsion introduite par la taxe environnementale. La taxe environnementale est donc plus distorsive que l'imposition qu'elle remplace.

⁸³³ V. par exemple à ce sujet : L.H. GOULDER, « Environmental Taxation and the "Double Dividend:" a Reader's Guide », *op. cit.* ; M. CHIROLEU-ASSOULINE, « Le double dividende. Les approches théoriques. », *op. cit.* ; R. SCHÖB, « The Double Dividend Hypothesis of Environmental Taxes », *op. cit.* ; R. CRASSOUS *et al.*, *Taxe carbone : Recyclage des recettes et double dividende*, Conseil économique pour le développement durable, 2009. ; M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, *op. cit.*, p. 95 et suivantes.

⁸³⁴ Une imposition est dite distorsive lorsqu'elle décourage certaines transactions économiques - embauches, consommation - qui auraient eu lieu en son absence, entraînant par là un coût en bien-être pour les agents économiques.

- On parle de version forte du double dividende lorsque le gain en bien-être induit par la réduction des distorsions du système fiscal existant équivaut à ou excède la perte de bien-être induite par la distorsion introduite par la taxe environnementale. La taxe environnementale est donc moins distorsive que l'imposition qu'elle remplace.

D'un point de vue pratique, de nombreux pays de l'OCDE ont mis un verdissement de leur fiscalité concomitamment à l'introduction d'une taxe environnementale, en diminuant les impositions sur les revenus des ménages et des entreprises (Suède, Colombie Britannique, Slovénie, Portugal, Irlande)⁸³⁵.

- En Suède, le « green tax shift » suédois constitue un exemple emblématique de verdissement de la fiscalité : celui-ci, intervenu dès 1991, a entraîné une profonde refonte de l'imposition du travail et du capital⁸³⁶. Ainsi, l'accroissement progressif de la taxe carbone a été accompagné de diminutions graduelles d'impôts, afin de maintenir la pression fiscale globale et soutenir la croissance et l'emploi⁸³⁷.
- En Colombie Britannique, une taxe carbone en 2008 a été introduite en affichant, dans un objectif d'acceptabilité, un but clair de neutralité budgétaire. Ainsi, l'ensemble des recettes générées par la taxe ont vocation à être redistribuées par le biais de diminutions d'autres impositions et de transferts directs aux ménages et entreprises. Ainsi, parallèlement à la création de la taxe carbone, ont également été décidés entre autres une diminution du taux d'IR de 5% en 2 ans sur les deux premières tranches, une réduction du taux d'IS de 12 à 10% en 2 ans, ainsi qu'un versement forfaitaire et indifférencié de 100 dollars canadiens (CAD) par adulte⁸³⁸.

Paragraphe 2 – Le fonctionnement envisagé de l'APE de redistribution par baisse d'impositions

520. **Principe général de l'APE de redistribution par baisse d'impositions.** L'APE de redistribution pourrait viser à compenser une partie des recettes générées par la CPA par la diminution d'autres impositions classiques⁸³⁹, par exemple la TVA.

⁸³⁵ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, para 126-128.

⁸³⁶ La Suède est en effet passée en 1991 à un système dual, où les revenus du travail sont soumis à des taux d'imposition progressifs, tandis que les revenus du capital sont imposés forfaitairement à 30%.

⁸³⁷ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, para 129-139.

⁸³⁸ *Ibid.*, § 140-141

⁸³⁹ C'est-à-dire d'impositions non environnementales. V. § 32 pour une définition précise de la notion de *fiscalité classique*.

D'un point de vue formel en France, la part de recettes de CPA concernée serait alors fléchée directement vers le budget général de l'État, qui s'engagerait concomitamment à baisser les taux d'autres impositions à concurrence du même montant. Dans ce cas, l'inflation induite par l'apparition de prix environnementaux sur les biens et services serait tempérée par une baisse à priori⁸⁴⁰ de leurs prix classiques, du fait de la réduction d'impositions classiques provenant de l'APE de redistribution. On parlera d'« APE de redistribution par baisse d'impositions ».

521. **Avantages et inconvénients.** Une APE de redistribution par baisse d'impositions présenterait plusieurs avantages et inconvénients.

Côté avantages, diminuer d'autres prélèvements fiscaux distorsifs (par exemple la TVA, l'IR ou l'IS français) au moyen des recettes engendrées par la CPA pourrait s'avérer bénéfique pour les agents économiques, en ligne avec le concept de « double dividende », en particulier lorsque la CPA est moins distorsive que l'imposition à laquelle elle se substitue. En particulier, ces considérations pourraient ainsi guider la fixation des taux d'IS sur bénéfices agrégés⁸⁴¹, bénéfices classiques et bénéfices environnementaux⁸⁴² dans le cadre du système SHAPE.

Côté inconvénients, il est à noter qu'une telle substitution pose cependant un enjeu de pérennité budgétaire, au sens où les recettes d'impositions traditionnelles relativement pérennes (telles que la TVA) se verraient remplacées par des recettes de CPA ayant vocation à décroître significativement à mesure que les agents réorientent leur comportement en faveur de l'environnement.

522. **Transition.** Une APE de redistribution « indirecte » consistant à baisser d'autres impositions constitue permet donc de favoriser l'acceptation sociale de la CPA tout en soutenant la croissance et l'emploi. Une telle option serait cependant peu flexible, et remettrait en cause la pérennité des équilibres budgétaires. Ainsi, une autre possibilité, alternative ou complémentaire de la première, pourrait consister à mettre en œuvre des dispositifs d'aide à destination des contribuables, en particulier les ménages les plus fragiles d'un point de vue économique.

Sous-section 2 – Une APE de redistribution par le biais de subventions aux contribuables, notamment aux ménages

⁸⁴⁰ En supposant que les entreprises répercutent au moins en partie ces baisses d'impositions non environnementales sur les biens et services qu'elles mettent à disposition.

⁸⁴¹ On rappelle que ce taux est applicable en régime forfaitaire. À titre indicatif, il a été fixé dans la présente étude à 33% hors comptabilité classique et environnementale, et à 28% en comptabilité classique et environnementale.

⁸⁴² On rappelle que ces taux sont applicables en régime libre. À titre indicatif, ils ont été fixés dans la présente étude à respectivement 23% et 35%.

523. **Introduction.** Pour lisser la charge fiscale supportée par les contribuables, les recettes générées par la CPA peuvent être utilisées pour procéder à l'octroi d'aides aux contribuables. De telles mesures permettent, sous certaines conditions, de remédier aux effets anti-redistributifs de la CPA, et peuvent contribuer à améliorer l'acceptabilité de la fiscalité environnementale⁸⁴³.
524. **Plan d'étude.** On examine brièvement la situation actuelle (- Paragraphe 1 -), avant d'esquisser la forme que pourrait revêtir une APE de redistribution par subventions (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La situation actuelle

525. **Nécessité générale de mécanismes de subventions en faveur des ménages.** La fiscalité écologique, plus particulièrement la taxe carbone, fait régulièrement l'objet de critiques en raison de son caractère « socialement injuste »⁸⁴⁴. En effet, à l'instar de la TVA, la fiscalité environnementale est dite régressive⁸⁴⁵ : elle rehausse les prix des biens et services indifféremment du niveau de revenus du consommateur, et pèse donc en proportion plus lourdement sur les revenus des ménages les plus modestes⁸⁴⁶. En écho à cette situation, le Conseil des prélèvements obligatoires a émis la recommandation suivante dans son rapport sur le sujet : « Associer des mécanismes de compensation en direction des ménages les plus affectés, notamment les ménages modestes, de manière à favoriser l'acceptation de la fiscalité carbone et l'adaptation des comportements. »⁸⁴⁷
526. **Principes généraux des dispositifs d'aide aux ménages affectés par la fiscalité environnementale.** Ces mécanismes d'aide aux ménages peuvent adopter différentes formes.

Une redistribution forfaitaire à tous les ménages induirait un montant de l'aide étant uniquement fonction du nombre de personnes rattachées au foyer fiscal (avec éventuellement une distinction adulte-enfant). Ce mode de redistribution disposerait d'un caractère progressif par nature car la subvention versée à chaque ménage pèserait en proportion plus lourde dans le budget des ménages les plus modestes, permettant donc de contrebalancer les effets régressifs de la fiscalité

⁸⁴³ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 104.

⁸⁴⁴ P. CHARPENTIER, « La fiscalité écologique à l'épreuve des gilets jaunes », *op. cit.*

⁸⁴⁵ V. par exemple à ce sujet : M. SADOWSKY (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, *op. cit.*, p. 116 et suivantes.

⁸⁴⁶ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 54.

⁸⁴⁷ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, *op. cit.*, Recommandation n°4.

environnementale. Il est à noter qu'un tel dispositif serait équivalent à un mode de redistribution individualisé⁸⁴⁸.

Une redistribution forfaitaire uniquement aux ménages les plus modestes induirait un montant de l'aide uniquement fonction du nombre de personnes rattachées au foyer fiscal (avec éventuellement une distinction adulte-enfant), et concernant uniquement les ménages en deçà d'un seuil maximum de revenu fiscal de référence. Ce mode de redistribution permettrait d'accentuer le caractère progressif du dispositif d'aide par rapport à une redistribution forfaitaire indifférenciée⁸⁴⁹.

Une redistribution en fonction du revenu des ménages induirait un montant de l'aide tenant compte de la composition du foyer fiscal, mais étant également fonction décroissante du revenu fiscal de référence de ce dernier. Ce mode de redistribution permettrait d'accentuer le caractère progressif de la subvention versée par rapport à une redistribution forfaitaire indifférenciée.

527. **Exemple du « Chèque énergie ».** En France, un exemple emblématique de dispositif d'aides aux ménages est le « Chèque-énergie ». Celui-ci est un dispositif d'aide à destination des foyers modestes visant à lutter contre la précarité énergétique, mis en place par la loi sur la transition énergétique de 2015⁸⁵⁰ et entré en vigueur le 1er janvier 2018. Attribué sous conditions de ressources⁸⁵¹, celui-ci est envoyé annuellement au domicile du bénéficiaire et permet de payer diverses factures énergétiques, avec un périmètre élargi en 2019 en réponse au mouvement de contestation des « Gilets jaunes ». En 2024, il bénéficie à 5,6 millions de foyers modestes en France, avec un montant compris entre 48 euros et 277 euros en fonction du niveau de revenus et de la composition du ménage⁸⁵².

Paragraphe 2 – Le fonctionnement envisagé de l'APE de redistribution par subventions

528. **Principe général de l'APE de redistribution par subventions.** L'APE de redistribution pourrait viser à mobiliser une partie des recettes générées par la CPA pour distribuer des subventions aux contribuables, en particulier les ménages. D'un

⁸⁴⁸ V. par exemple le mode de redistribution proposé aux États-Unis par le Citizens' Climate Lobby : « Carbon Fee and Dividend Explained », *Citizens' Climate Lobby*, s.d.

⁸⁴⁹ M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*

⁸⁵⁰ Loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte, *op. cit.*

⁸⁵¹ En 2020, le revenu fiscal de référence du ménage ne doit pas excéder 10700 euros pour une personne seule et 16050 euros pour un couple, le plafond étant ensuite augmenté de 3210 euros par personne en plus dans le foyer.

⁸⁵² « Chèque énergie 2024 : le Gouvernement précise le calendrier d'envoi et les conditions d'éligibilité », *Presse - Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique*, 30 mars 2024.

point de vue formel en France, la part de recettes de CPA concernée serait alors fléchée vers un CAS « Aide aux paiements des prix environnementaux » pour financer de telles subventions. Dans ce cas, l'inflation induite par l'apparition de prix environnementaux sur les biens et services serait tempérée par l'accroissement des ressources financières des contribuables provenant de l'APE de redistribution. On parlera d'« APE de redistribution par subventions ».

529. **Modalités pratiques d'application.** La mise en application pratique de cette subvention pourrait alors suivre les modalités ci-dessous (**Figure 99**).

L'aide publique environnementale (APE de redistribution par subvention d'un point de vue technique ; potentiellement nommée « *Eco-aide* » ou « *Aide verte* » ou « *Chèque vert*⁸⁵³ » d'un point de vue grand public) ferait l'objet de versements aux ménages, le montant de l'APE étant dégressif avec le niveau de revenu du ménage afin de permettre un ciblage en particulier sur les ménages les plus modestes. Ces versements seraient répartis sur l'année, par exemple à une fréquence mensuelle ou trimestrielle, afin de renforcer sa visibilité pour le ménage tout au long de l'année⁸⁵⁴. Ne pas verser toute l'APE en une seule fois dans l'année permettrait également d'éviter l'incitation à des dépenses « d'aubaine » trop marquées, conduisant un ménage à consommer l'ensemble de son solde d'APE dès le début d'année fiscale.

Un *compte bancaire environnemental* (potentiellement nommé « *Eco-compte* » ou « *Compte vert* » ou « *Compte pollution* » ou « *Compte transition* » d'un point de vue grand public) serait créé pour chaque ménage⁸⁵⁵, et serait destiné à recevoir les aides environnementales de type APE⁸⁵⁶ ⁸⁵⁷. Ce compte bancaire pourrait uniquement financer le paiement de prix environnementaux de biens et services, et non le paiement de prix classiques⁸⁵⁸, afin d'assurer le respect de la finalité poursuivie par le compte environnemental⁸⁵⁹. Lorsque son solde deviendrait insuffisant pour payer le prix environnemental d'un bien ou service, le paiement

⁸⁵³ En référence au dispositif existant de « Chèque énergie », qui se verrait alors généralisé à un périmètre plus large.

⁸⁵⁴ Par analogie avec les instruments de type « tickets restaurants », qui sont versés à une fréquence pluriannuelle variable en fonction de l'employeur (par exemple mensuelle, trimestrielle ou semestrielle).

⁸⁵⁵ Ce compte bancaire pouvant être mis au nom du ménage, ou bien d'un individu de référence au sein du ménage.

⁸⁵⁶ Par analogie avec un solde de ticket restaurant dématérialisé, que l'on peut considérer comme un « compte bancaire alimentaire » visant à financer des dépenses alimentaires.

⁸⁵⁷ Plus généralement, le compte bancaire environnemental d'un individu ou ménage pourrait recevoir tout flux financier environnemental reçu par celui-ci, par exemple des dividendes environnementaux versés par une entreprise dont cet individu est actionnaire. Un tel fonctionnement serait alors similaire à celui du compte bancaire environnemental d'une entreprise : v. § 461 pour plus de détails.

⁸⁵⁸ Par analogie avec un solde de ticket restaurant dématérialisé, qui ne peut être utilisé qu'à des fins spécifiques, à savoir des achats de restauration ou alimentaires.

⁸⁵⁹ À savoir tempérer les effets inflationnistes induits par la CPA et les prix environnementaux.

de ce prix environnemental serait alors reporté sur un compte bancaire classique détenu par le ménage. En fin d'année fiscale, le solde restant sur le compte bancaire environnemental serait versé sur un compte bancaire classique du ménage. En conséquence, ce compte bancaire environnemental constituerait une sorte de « budget environnemental annuel » ou « budget pollution annuel » pour le ménage⁸⁶⁰. Ceci l'inciterait ainsi à adopter des comportements plus écologiques en se tournant vers des biens et services disposant de prix environnementaux faibles, afin de modérer ses dépenses environnementales : si le ménage adopte un mode de vie suffisamment respectueux, il disposera alors d'un solde d'APE positif en fin d'année fiscale, qui viendra abonder son budget classique ; au contraire, s'il adopte un mode de vie trop polluant, ses dépenses environnementales consommeront l'ensemble de son solde d'APE, et grèveront alors son budget classique.

Une *carte bancaire environnementale* (potentiellement nommée « *Eco-carte* » ou « *Carte verte* » d'un point de vue grand public), liée au compte bancaire environnemental, pourrait alors être octroyée à chaque ménage⁸⁶¹. Cette carte bancaire pourrait être physique, ou bien dématérialisée pour usage sur un terminal mobile de type smartphone. Ce second cas serait le plus pratique : il serait en effet possible d'imaginer que le smartphone de l'individu, au moment de l'achat d'un bien ou service, mobilise automatiquement deux cartes bancaires : une carte bancaire classique pour le paiement du prix classique, et la carte bancaire environnementale pour le paiement du prix environnemental, afin que l'individu n'ait qu'à effectuer une seule manipulation.

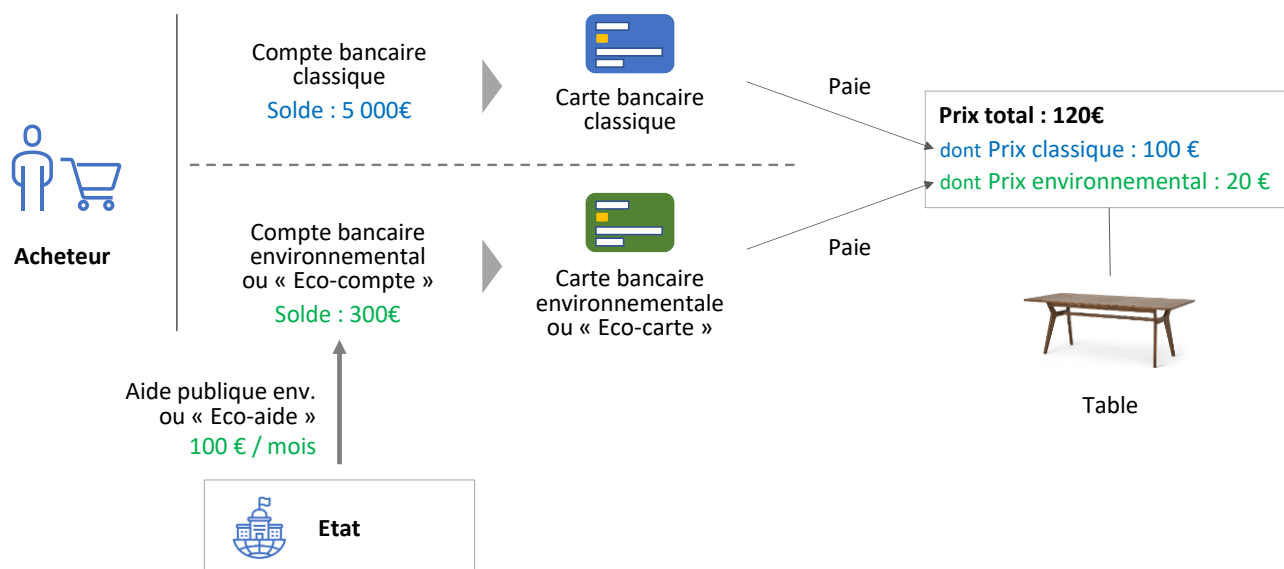
⁸⁶⁰ Le compte bancaire environnemental se rapproche donc le concept de « compte carbone » ou de « carte carbone » régulièrement proposé ces dernières décennies, et consistant à attribuer des quotas d'émissions carbonées aux particuliers. Pour un panorama des débats sur ce sujet en France et à l'étranger, v. par exemple : A. POTTIER, « Carte carbone : les arguments pour en débattre », *Revue d'économie politique*, 2022, vol. 132, n° 5, pp. 723-750. ou encore S. DESMETTRE, « La carte carbone : une alternative à la taxe ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2009, vol. 6, n° 2, pp. 145-148. Le compte bancaire environnemental (ou « compte pollution ») apporte deux éléments par rapport au compte carbone. Premièrement, il généralise le compte carbone à tout type de polluants, permettant ainsi une approche plus globale de la crise écologique. Deuxièmement, il permet de rendre cet instrument plus opérationnel : en effet, le compte bancaire environnemental étant déjà de nature financière, et étant couplé avec le mécanisme de prix environnementaux, il permet d'éviter (i) aux entreprises de devoir tenir un budget carbone pour chacun des biens et services qu'elles mettent à disposition et (ii) aux individus d'éviter d'avoir à s'échanger des quotas carbonés en échange de ressources financières.

⁸⁶¹ Par analogie avec une carte de ticket-restaurant, physique ou dématérialisée.

Figure 99

Les ménages disposeraient d'un « Eco-compte » financé par l'APE, prenant en charge le paiement des prix environnementaux jusqu'à un certain seuil

CAS ILLUSTRATIF ET SIMPLIFIÉ



Source : C. DAO

530. **Avantages et inconvénients.** Une APE de redistribution par subventions présenterait plusieurs avantages et inconvénients.

Côté avantages, ce dispositif de subventions offrirait une plus grande flexibilité de mise en œuvre qu'une baisse d'imposition. Il permettrait également un ciblage sur les ménages les plus modestes, en ligne avec les recommandations du CPO de 2019⁸⁶², permettant ainsi de remédier au caractère régressif de la fiscalité environnementale, c'est-à-dire la propension de cette dernière à impacter plus fortement les ménages à faible niveau de revenus.

Côté inconvénients, ce dispositif n'induirait pas de correction directe de l'effet inflationniste engendré par les prix environnementaux, à la différence des baisses d'impositions classiques (qui permettraient de baisser à priori les prix classiques). Cet inconvénient est cependant à relativiser, étant donné que l'APE de redistribution par subvention permettrait aussi de lisser les effets inflationnistes engendrés par le système SHAPE : en effet, les ménages n'auraient alors pas à supporter financièrement le coût des prix environnementaux jusqu'à concurrence

⁸⁶² CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, op. cit., Recommandation n°4.

d'un certain seuil, étant donné que ce coût serait supporté par le compte bancaire environnemental.

531. **Comparaison entre baisse d'impositions et subventions.** Une APE de redistribution « directe » consistant à verser des subventions aux contribuables, notamment aux ménages, semble donc constituer une option plus intéressante que des baisses d'impositions classiques. En effet, elle offre en comparaison divers avantages (ciblage sur les ménages modestes et flexibilité), pour des inconvénients limités.
532. **Transition.** Si l'État peut choisir de redistribuer tout ou partie des recettes de CPA aux contribuables (APE redistribution), il peut également décider de vouloir financer des actions à finalités écologiques (APE d'action). On décrit dans la partie qui suit les modalités de fonctionnement de l'APE d'action.

Section 2 – L'APE comme moyen d'agir en faveur de l'environnement ou « APE d'action »

533. **Introduction.** L'APE peut être utilisée pour financer des actions à finalités écologiques, afin de renforcer l'efficacité environnementale de la réforme SHAPE, et plus particulièrement son *efficacité environnementale budgétaire*. On parlera dans ce cas d'« APE d'action ». On rappelle que les actions écologiques constituent un mode particulier d'utilisation des recettes fiscales environnementales, avec les actions non-spécifiquement écologiques, les redistributions directes et les redistributions indirectes⁸⁶³ (**Figure 100**, cases signalées en vert).
534. **Contexte actuel.** Dans une optique similaire, certains pays ayant introduit une taxe environnementale ont choisi d'utiliser les recettes générées par celle-ci afin de financer la transition énergétique ou écologique.

En Allemagne, le produit des taxes sur les carburants et des taxes sur la consommation finale d'électricité bénéficie aux secteurs des énergies renouvelables et du logement.

Au Japon, le produit de la taxe carbone a vocation à intégralement servir des actions à finalité écologique : mesures de réduction des émissions de gaz à effet de serre, développement des énergies renouvelables, soutien à certains programmes de recherche et développement.

En Inde, le produit de la taxe sur le charbon, le lignite et la tourbe est entièrement affecté au Fonds national pour l'énergie propre et l'environnement (NCEEF). Ce dernier finance diverses initiatives à vocation environnementale, tels

⁸⁶³ V. § 507.

que des projets de dépollution, ou encore des programmes de recherche et développement sur l'environnement ou les énergies propres.

535. **Principe général de l'APE d'action.** L'APE d'action pourrait viser à mobiliser une partie des recettes générées par la CPA pour mener des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique). D'un point de vue formel en France, la part de recettes de CPA concernée serait alors fléchée vers un CAS « Restauration de l'environnement et transition écologique »⁸⁶⁴ pour financer de telles actions.

Le déploiement de ces ressources financières, afin de mener une politique écologique d'ampleur, pourrait être placé sous la gestion d'une autorité de coordination appelée « Autorité nationale environnementale », correspondant éventuellement à l'ADEME⁸⁶⁵. Une telle gestion devrait alors faire l'objet d'un contrôle rigoureux et d'un « reporting » transparent, étant donné que la bonne utilisation des recettes engendrées par la CPA constituerait une condition importante d'acceptabilité de la taxe⁸⁶⁶.

536. **Actions écologiques menées de concert par l'État et les agents économiques.** Dans le cas du système SHAPE, les actions écologiques pourront alors soit être menées par l'État, avec dans ce cas un soutien financier provenant de l'APE d'action, soit par les agents dépollueurs⁸⁶⁷, avec dans ce cas un soutien financier provenant de la CPA reçue (**Figure 100**, cases signalées en vert). Cette pluralité d'acteurs présente divers avantages. D'une part, les agents économiques assujettis à la CPA autres que l'État, en particulier les entreprises, disposent de compétences techniques spécifiques à leur secteur d'activité, et peuvent agir « à la source du problème » en menant des actions directement adaptées à leur activité. D'autre part, l'État peut agir de manière complémentaire, car pouvant mener à grande échelle une politique publique environnementale coordonnée.

⁸⁶⁴ Ce CAS pourrait par exemple résulter de la fusion des CAS actuels suivants, relevant tous du périmètre d'action du Ministère de la Transition écologique et solidaire : « Aides à l'acquisition de véhicules propres », « Financement des aides aux collectivités pour l'électrification rurale », « Services nationaux de transport conventionnés de voyageurs » et « Transition énergétique ».

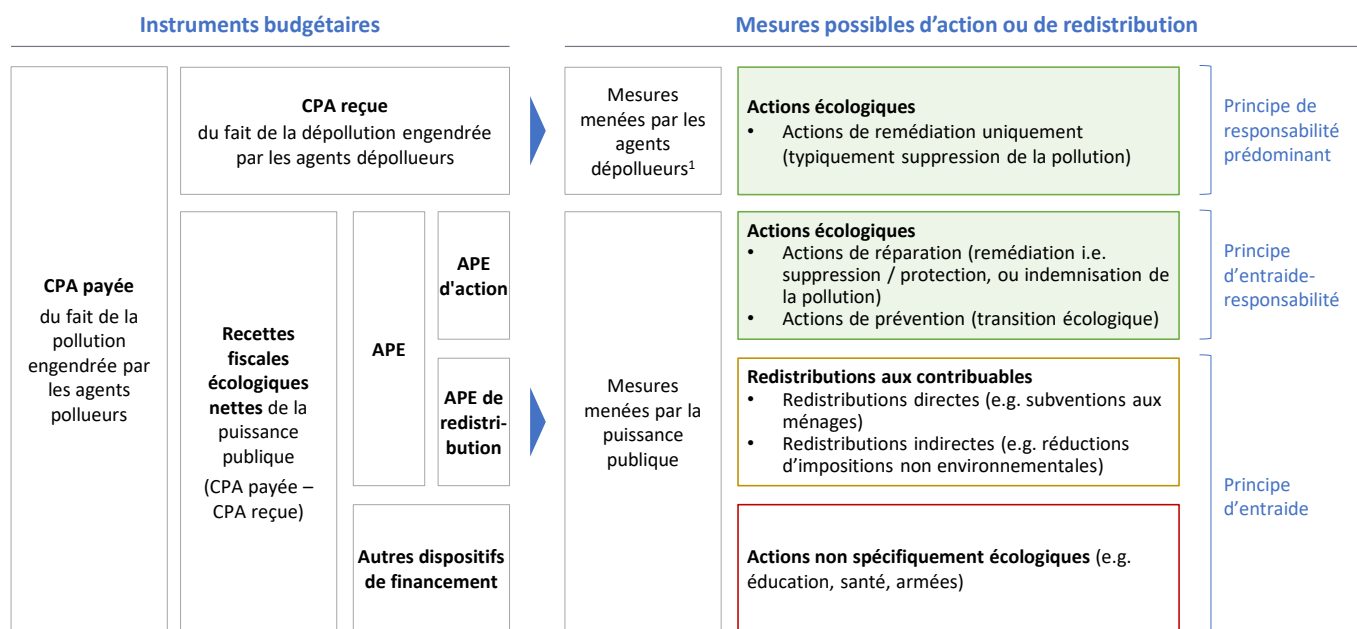
⁸⁶⁵ En élargissant alors ses prérogatives, de manière à ce qu'elle puisse mettre en œuvre l'ensemble des actions détaillées ci-après.

⁸⁶⁶ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 201.

⁸⁶⁷ Plus précisément les agents économiques assujettis à la CPA et autres que l'Etat.

Figure 100

Modes d'utilisation possibles des recettes fiscales environnementales



1. Plus précisément les agents économiques assujettis à la CPA autres que l'État. Il y a application indirecte du principe « pollueur-payeur », car les agents pollueurs qui se sont acquittés de la CPA ont indirectement financé les mesures menées par les agents dépollueurs.
Source : C. DAO

537. **Définitions.** On se place au sein d'un État X donné et on pose les définitions suivantes :

- *Agent économique ayant pollué / dépollué sur le territoire de l'État X* : Agent économique ayant réalisé une interaction directe (renvois d'éléments, retraits d'éléments et modifications de l'environnement) avec l'environnement géographique (milieux terrestres, aquatiques et aériens) sur lequel l'État X revendique un droit de souveraineté. [Rappel].
- *Agent économique ayant été impacté par une pollution / dépollution survenue sur le territoire de l'État X* : Agent économique ayant subi les conséquences d'une pollution / dépollution survenue au sein de l'environnement géographique (milieux terrestres, aquatiques et aériens) sur lequel l'État X revendique un droit de souveraineté.
- *Multitude des agents économiques présents sur le territoire de l'État X* (abrégé en *Multitude des agents économiques* ou *Multitude*) : Entité unique incarnée par l'État X et constituée de l'ensemble des agents économiques présents sur le territoire de l'État X.
 - On remarque et on utilisera le fait qu'une telle multitude correspond également à l'ensemble des agents économiques ayant été impactés par

une pollution / dépollution donnée survenue sur le territoire de l'État X, tout au moins lorsque le polluant concerné est à effet nocif local⁸⁶⁸.

- On remarque également que cela revient à doter l'État X d'une double qualité : ce dernier pourra être considéré soit comme un simple agent économique individuel parmi d'autres susceptible de polluer l'environnement, soit comme le représentant de la multitude des agents économiques en charge alors de préserver cet environnement.

538. **Plan d'étude.** On détaille comment une politique publique écologique d'ampleur pourrait être entreprise de concert par les agents dépollueurs et l'État. D'une part, les agents dépollueurs mèneraient des actions écologiques financées par la CPA reçue, dans le cadre du principe « dépollueur-receveur » (- Sous-section 1 -). D'autre part, l'État mènerait des actions écologiques financées par l'APE d'action, hors du principe « dépollueur-receveur » (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 - Une CPA reçue finançant des actions écologiques dans le cadre du principe « dépollueur-receveur »

539. **Introduction.** L'utilisation des recettes fiscales environnementales par un État X peut procéder d'un *principe prédominant de responsabilité*⁸⁶⁹ entre un agent économique dépollueur et la multitude des agents économiques, et prendre donc place *au sein* du principe « pollueur-payeur / dépollueur-receveur »⁸⁷⁰. Cette utilisation se replace ainsi dans un *principe prédominant d'affectation-responsabilité* ou *principe prédominant de filiation budgétaire*, fondé par la version réparatoire du principe « pollueur-payeur », posé à l'article 4 de la Charte de l'environnement⁸⁷¹

540. **Fondement - Principe de responsabilité entre un agent économique dépollueur et la multitude des agents économiques.** La première raison pouvant conduire l'État X à investir dans des actions environnementales procède d'un principe de responsabilité, à savoir l'impératif pour la multitude de rétribuer tout agent

⁸⁶⁸ Des ajustements sont à prévoir pour les polluants à effet nocif global (par exemple pour les gaz à effet de serre). En effet, par définition, l'ensemble des agents économiques ayant été impactés par une pollution à effet nocif global survenue sur le territoire de l'État X correspond à la *population mondiale*, cette dernière étant représentée par l'ensemble des états souverains existants sur la planète. En conséquence, lorsqu'un agent économique A dépollue sur le territoire de l'État X dans le cas d'un polluant à effet nocif global, l'ensemble des états de la planète devraient en toute rigueur financer chacun une quote-part de la compensation versée à l'agent économique A. Dans les développements qui suivent, par souci de simplicité, on restreindra le champ de l'étude au territoire de l'État X - quitte à mettre en place ultérieurement entre les différents états de la planète des mécanismes compensatoires spécifiques.

⁸⁶⁹ V. § 576 pour une définition de ce concept.

⁸⁷⁰ Par exemple, la CPA reçue par les agents économiques dépollueurs prendrait place dans ce cadre.

⁸⁷¹ V. § 74 et suivants.

économique A ayant dépollué sur le territoire de l'État X, en tant que cette dépollution a généré une externalité environnementale positive pour la multitude⁸⁷².

Dans ce cadre, l'État suit strictement le principe « dépollueur-receveur » en ne subventionnant que les actions curatives de dépollution à hauteur de leur valorisation économique au sens de la CPA. Cette modalité d'utilisation des recettes relève donc du domaine du système harmonisé de préservation de l'environnement, étant donné que celle-ci procède du principe « pollueur-payeur / dépollueur-receveur » posé par la Charte de l'environnement⁸⁷³.

Une telle utilisation des recettes fiscales environnementales peut être rendue systématique, c'est-à-dire ne pas faire l'objet de débats sur son principe même – à supposer que les taux de CPA soient correctement fixés –, en tant qu'elle est toujours justifiée par le principe « dépollueur-receveur » : l'État ne fait en quelque sorte que payer un service rendu par un agent économique dépollueur.

541. **Financements mobilisés – CPA reçue par les dépollueurs.** Lorsque l'État finance des actions écologiques sur la base d'un *principe prédominant de responsabilité* entre un agent économique dépollueur et la multitude des agents économiques, il le fait par le biais de la CPA reçue par les agents économiques dépollueurs au titre du principe « dépollueur-receveur ».
542. **Actions financées – Uniquement des actions curatives à hauteur de leur valorisation économique au sens de la CPA.** Par définition du principe « dépollueur-receveur », seules les actions curatives (par exemple, dépollution engendrant des externalités environnementales positives) seraient « subventionnées »⁸⁷⁴, et non les actions préventives (par exemple, mesure de transition écologique ne générant que des diminutions d'externalités environnementales négatives)⁸⁷⁵. De telles actions curatives auraient pour objectif de remédier à l'impact environnemental négatif engendré par les agents économiques, lorsque cela est possible (par exemple dépollution de sites, rétablissement de la biodiversité), en prenant en compte le fait que l'environnement dispose déjà d'une certaine capacité de résilience écologique⁸⁷⁶ selon le type d'écosystème concerné.

⁸⁷² Cette multitude des agents économiques présents sur le territoire de l'État X correspondant bien à l'ensemble des agents économiques ayant été impactés par une pollution / dépollution donnée survenue sur le territoire de l'État X, comme il avait été remarqué au § 537.

⁸⁷³ Charte de l'environnement, *op. cit.*, articles 3 et 4.

⁸⁷⁴ V. § 336.

⁸⁷⁵ Celles-ci ont déjà vocation à être « récompensées » par une diminution de CPA payée par l'entreprise.

⁸⁷⁶ Aptitude d'un écosystème à retourner à son état de référence après une perturbation : C.S. HOLLING, « Resilience and Stability of Ecological Systems », *op. cit.*

Concernant les renvois d'éléments à impact environnemental positif ou retrait d'éléments à impact environnemental négatif, une entreprise serait alors rémunérée à hauteur de la quantité d'éléments à impact environnemental positif qu'elle renvoie (par exemple en rétablissant la biodiversité aquatique à un endroit donné selon des modalités respectueuses des écosystèmes naturels) ou d'éléments à impact environnemental négatif qu'elle prélève (par exemple en traitant des nappes phréatiques polluées) dans l'environnement.

Concernant les modifications de l'environnement, il serait possible pour l'État de prévoir des modifications de l'environnement types avec des critères d'évaluations normés⁸⁷⁷. Une entreprise ayant effectué une modification de l'environnement dans ce cadre serait alors rémunérée en fonction de sa performance au regard de ces critères d'évaluation.

543. **Acteurs à l'origine des actions - Agents économiques assujettis à la CPA.** Lorsque l'État finance des actions écologiques sur la base d'un *principe prédominant de responsabilité* entre un agent économique dépollueur et la multitude des agents économiques, l'agent économique qui effectue une telle action écologique le fait en sa qualité d'agent économique assujetti à la CPA. L'identité de cet agent économique peut être multiple.

Des agents économiques assujettis à la CPA autres que l'État, notamment les entreprises et les associations, pourraient mener de telles actions curatives. Ainsi, sous contrôle de l'État, et éventuellement à partir d'un certain seuil de chiffre d'affaires ou d'employés, des entreprises ou associations pourraient mener par exemple des actions de dépollution de sites industriels ou de stockage de dioxyde de carbone (interactions directes avec l'environnement à impact environnemental positif), et recevoir à une titre une compensation financière sous la forme d'une CPA négative *i.e. reçue*. L'État piloterait alors de telles initiatives « privées » par le biais d'un signal-prix : en modifiant régulièrement les taux de CPA reçus pour différents types d'actions à visée écologique, il inciterait en effet plus ou moins les entreprises à entreprendre de telles actions.

L'État lui-même, pris en sa qualité de simple agent économique assujetti à la CPA, pourrait également mener de telles actions curatives⁸⁷⁸.

⁸⁷⁷ Par exemple, les critères d'évaluation suivants pourraient être notamment utilisés dans les cas suivants :

- Pour la renaturation des sols : les dimensions du terrain renaturé, le différentiel de valeur écologique du terrain pré et post-renaturation
- Pour le bouchage d'un puit de pétrole : les dimensions du puit de pétrole, sa localisation géographique, l'impact sur les écosystèmes alentour.

⁸⁷⁸ Lorsque l'État mène lui-même de telles actions, il est considéré comme se versant « à lui-même » une CPA reçue au titre des actions curatives qu'il a menées. Cela est bien équivalent pour l'État à financer ces mesures curatives à hauteur de leur valorisation économique au sens de la CPA.

Sous-section 2 – Une APE d'action finançant des actions écologiques hors du principe « dépollueur-receveur »

544. **Introduction.** L'utilisation des recettes fiscales environnementales par un État X peut procéder d'un *principe d'entraide-responsabilité* au sein de la multitude des agents économiques, et prenant donc place *hors* du principe « pollueur-payeur / dépollueur-receveur »⁸⁷⁹. Cette utilisation se replace ainsi dans un *principe d'affectation-entraide-responsabilité* ou *principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général donné*⁸⁸⁰.

545. **Fondement – Principe d'entraide-responsabilité au sein de la multitude des agents économiques.** La seconde raison pouvant conduire l'État X à investir dans des actions environnementales procède d'un principe d'entraide-responsabilité, à savoir la volonté de la multitude de venir en aide à un ou plusieurs des agents économiques qui la composent pour entreprendre des actions écologiques, sans contrepartie immédiate⁸⁸¹.

Dans ce cadre, l'État s'affranchit du principe « dépollueur-receveur », pour subventionner toute action qu'il jugerait pertinente pour le bien-être collectif : il peut s'agir d'actions curatives (dépollution) financées au-delà de leur valorisation économique au sens de la CPA, mais également d'actions préventives (transition écologique). Cette modalité d'utilisation des recettes ne relève donc pas du domaine du système harmonisé de préservation de l'environnement, étant donné que celle-ci procède du principe « pollueur-payeur / dépollueur-receveur » posé par la Charte de l'environnement⁸⁸².

Une telle utilisation des recettes fiscales environnementales ne peut donc pas être rendue systématique. Pour chaque dispositif d'aide, l'État devra mener une réflexion au cas par cas en fonction des objectifs poursuivis, en prenant en compte des considérations variées : groupes d'agents économiques à toucher et donc à favoriser, efficacité d'une telle mesure pour l'environnement et / ou bien-être collectif engendrés au regard des sommes investies, possibles effets pervers de ces mesures⁸⁸³.

⁸⁷⁹ Par exemple, comme on le verra par la suite, le maintien hypothétique par un état d'un système de subventions aux véhicules électriques, alors que ce même état est déjà doté d'un système SHAPE, prendrait place dans ce cadre.

⁸⁸⁰ V. § 71 et suivants.

⁸⁸¹ Si l'État X est doté d'un système SHAPE, tout consommateur qui passe d'un véhicule à essence à un véhicule électrique est déjà « récompensé » par le fait qu'il n'a alors plus à payer de CPA sur l'essence qu'il aurait autrement consommée. Si dans ce cadre, l'État X décide de tout de même subventionner les véhicules électriques, il s'agira en conséquence d'une *pure mesure d'aide* aux acheteurs de véhicules électriques, dénuée de toute contrepartie.

⁸⁸² Charte de l'environnement, *op. cit.*, articles 3 et 4.

⁸⁸³ V. § 239.

546. **Financements mobilisés – APE d’action déployée par l’État.** Lorsque l’État finance des actions écologiques sur la base d’un *principe d’entraide-responsabilité* au sein de la multitude des agents économiques, il le fait par le biais de l’APE d’action, c’est-à-dire par l’octroi de subventions à destination d’actions en faveur de l’environnement hors CPA reçue par les dépollueurs.
547. **Actions financées – Actions curatives et préventives.** Les actions financées incluent les mesures curatives (dépollution) pour leur part de financement allant au-delà de leur valorisation économique au sens de la CPA, ainsi que les mesures préventives (transition écologique).

Les actions curatives financées dans ce cadre le seraient pour leur part de financement allant au-delà de leur valorisation économique au sens de la CPA⁸⁸⁴. De telles actions curatives auraient pour objectif de remédier à l’impact environnemental négatif engendré par les agents économiques, lorsque cela est possible (par exemple dépollution de sites, rétablissement de la biodiversité), en prenant en compte le fait que l’environnement dispose déjà d’une certaine capacité de résilience écologique⁸⁸⁵ selon le type d’écosystème concerné.

Les actions préventives financées dans ce cadre viseraient à encourager la transition écologique elle-même, à savoir une évolution vers un nouveau modèle économique et social plus durable. Comme évoqué précédemment⁸⁸⁶, il s’agit d’amorcer un cercle vertueux où l’efficacité environnementale budgétaire vient renforcer l’efficacité environnementale incitative de la fiscalité environnementale, en favorisant la transition écologique et donc en facilitant le déplacement des agents économiques vers des comportements moins polluants. La puissance publique pourrait soutenir une telle transition écologique de plusieurs manières.

- Des mesures structurelles pourraient par exemple passer par la mise en place de davantage d’infrastructures de transports publics dans certaines zones en tension permettraient une diminution du recours aux véhicules individuels, par exemple pour les trajets domicile-travail. Une telle mesure pourrait donc accroître l’efficacité environnementale incitative de l’accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons.
- Des mesures financières pourraient s’inspirer des subventions actuellement accordées par divers pays, qui peuvent prendre des formes variées. On peut citer le cas actuel de la prime à la conversion des

⁸⁸⁴ Par exemple, l’État pourrait décider de financer le retrait de CO₂ de l’atmosphère au-delà de ce que les taux de CPA sur le CO₂ inviteraient à investir, parce qu’il y voit par exemple un bénéfice stratégique dans le cadre d’une politique environnementale globale de long-terme.

⁸⁸⁵ Aptitude d’un écosystème à retourner à son état de référence après une perturbation. Pour plus de précision, v. notamment : C.S. HOLLING, « Resilience and Stability of Ecological Systems », *op. cit.*

⁸⁸⁶ V. § 319.

véhicules (ex prime à la casse), qui a pour objectif d'aider les particuliers et professionnels à faire l'acquisition d'un véhicule moins polluant, que celui-ci soit diesel, essence, électrique ou hybride, ainsi que d'occasion ou neuf⁸⁸⁷. On peut également envisager, de manière similaire au Japon et à l'Inde, des subventions à des programmes de recherche et développement à finalité écologique.

- Des mesures de sensibilisation pourraient être calquées sur les nombreuses campagnes d'information et de prévention actuellement mises en place ou coordonnées par l'ADEME. Ainsi, celle-ci met en place des actions variées, de la mise à disposition de fiches pratiques sur son site (produits écoresponsables, habitation, déchets, alimentation, déplacements, vacances et loisirs, comportement au bureau, pollution de l'air)⁸⁸⁸ à la tenue d'une plateforme – dénommée Optigede – de partage de bonnes pratiques et de retours d'expérience sur la gestion des déchets et l'économie circulaire⁸⁸⁹.

548. **Acteurs à l'origine des actions – État pris en sa qualité de représentant de la multitude.** Lorsque l'État finance des actions écologiques sur la base d'un *principe d'entraide* au sein de la multitude des agents économiques, l'agent économique qui effectue une telle action écologique le fait en sa qualité de représentant de l'État, lui-même représentant de la multitude. L'identité de cet agent économique peut être multiple.

L'État pourrait entreprendre lui-même certaines actions curatives ou préventives, dans les domaines où il dispose des compétences requises.

Des entreprises ou associations peuvent se voir déléguer par l'État certaines actions curatives ou préventives que ce dernier souhaite mener à des entreprises ou associations. L'État leur fournit alors le financement nécessaire et surveille le bon accomplissement des objectifs environnementaux requis⁸⁹⁰.

Des citoyens peuvent également se voir directement déléguer certaines actions curatives ou préventives par l'État. Cette délégation pourrait prendre des formes institutionnalisées, telle qu'une « journée citoyenne pour l'environnement » rémunérée par l'État, où chaque citoyen consacrerait, par exemple annuellement,

⁸⁸⁷ Décret n° 2022-1151 du 12 août 2022 relatif aux aides à l'acquisition ou à la location de véhicules peu polluants.

⁸⁸⁸ F. CLÉMENT, *Catalogue des documents d'information Grand Public : Les guides et les fiches de l'ADEME*, ADEME - Service Mobilisation du Grand Public, Presse et Institutionnel, s.d.

⁸⁸⁹ ADEME, « Optigede - Centre de ressources : économie circulaire et déchets », s.d.

⁸⁹⁰ Par exemple, la France comme l'Union européenne publient régulièrement des appels d'offres pour des marchés publics portant sur la dépollution ou réhabilitation de certains sites. V. notamment : « Appel d'offre Dépollution - Marchés publics », *France Marchés*, s.d.

une journée à des actions en faveur de l'environnement⁸⁹¹. Au-delà de l'impact écologique de l'initiative (caractère *efficient*), l'objectif serait également de sensibiliser chacun aux enjeux de la préservation de l'environnement et aux conséquences engendrées par la pollution (caractère *responsable*).

549. **Ouverture – Utilisation des recettes fiscales environnementales coordonnée au niveau européen.** De manière plus large, une action commune à l'échelle de l'Union Européenne pourrait également être mise en place. Dans ce cas, une action coordonnée au niveau européen pourrait être envisagée, par le biais d'un Réseau européen de l'environnement (REV)⁸⁹² se constituant d'une autorité environnementale de coordination et d'autorités nationales environnementales.

Les autorités nationales environnementales seraient des organismes nationaux propres à chaque État membre. Le rôle de ces autorités serait de mettre en œuvre la politique écologique nationale de leur État membre, ainsi que participer aux initiatives globales européennes en matière d'environnement. Le financement de ces autorités nationales se constituerait des recettes fiscales environnementales collectées par leur État, destinées à une finalité écologique et non allouées à l'autorité européenne de coordination.

L'autorité européenne environnementale de coordination serait un organisme européen, pouvant éventuellement être la Direction générale de l'environnement ou la Direction générale de l'action pour le climat de la Commission européenne (DG Env)⁸⁹³. Le rôle d'une telle autorité serait alors de mettre en œuvre la politique de l'Union Européenne en matière d'environnement, soit par des initiatives directes, soit par le biais d'actions de coordination des autorités nationales environnementales. Le financement de cette autorité européenne se constituerait d'une quote-part des fonds collectés par chaque État membre par le biais de sa propre fiscalité environnementale et destinés à une finalité écologique. La contribution de chaque État membre serait proportionnelle à la pollution ajoutée par celui-ci au niveau national⁸⁹⁴.

⁸⁹¹ Il serait possible, pour un tel dispositif, de s'inspirer du service civique français actuel, financé par l'État et proposant aux jeunes de 16 à 25 ans d'effectuer entre autres des actions concrètes en matière d'écologie (transition énergétique, climat, préservation de la biodiversité et des paysages). V. notamment : V. BECQUET, « Le service civique : un choix d'engagement inscrit dans les parcours juvéniles », *Informations sociales*, 2016, vol. 195, n° 4, pp. 95-104.

⁸⁹² Sur le modèle actuel du Réseau européen de la concurrence (REC).

⁸⁹³ Le rôle de la DG Env est défini ainsi par la Commission Européenne : « *Ce service de la Commission est chargé de la politique de l'UE concernant l'environnement. Il propose et met en œuvre des politiques visant à garantir un niveau élevé de protection de l'environnement et à préserver la qualité de vie des Européens.* ». V. notamment : « Direction générale de l'environnement », *Commission européenne - European Commission*, s.d.

⁸⁹⁴ La pollution ajoutée par un État X au niveau national pourrait provenir d'un *bilan de pollution ajoutée national* (BPA national), lui-même déterminé soit par des mesures

Ainsi, au sein de l'Union Européenne, les recettes fiscales environnementales affectées à des finalités écologiques pourraient être utilisées par trois types d'acteurs : les agents économiques (notamment les entreprises, les associations, les citoyens), les États membres par le biais de leurs autorités nationales environnementales ainsi qu'une éventuelle autorité européenne environnementale de coordination. De telles modalités d'utilisation des recettes permettraient d'inclure dans les actions de préservation de l'environnement une large part des acteurs publics et privés de la vie économique, contribuant ainsi au caractère *pleinement efficient* mais également *responsable* du système SHAPE.

550. **Conclusion | Chapitre 3 – L'instrument budgétaire principal du système SHAPE : l'aide publique environnementale (APE).** Le mécanisme d'APE permettrait ainsi de fournir un cadre harmonisé pour mobiliser les recettes nettes générées par la CPA, en rassemblant au sein d'un instrument budgétaire unique des dispositifs d'allocation d'aides aux ménages (APE de redistribution) ainsi que des dispositifs de financement d'actions à finalité écologique (APE d'action).

On remarque que l'APE étant une subvention⁸⁹⁵, elle constituerait un *instrument simili-fiscal*. Plus particulièrement, l'APE d'action constituerait un *instrument simili-fiscal environnemental* : en effet, elle disposerait d'efficience environnementale budgétaire, étant donné qu'elle financerait des actions à finalité écologique.

L'APE offrirait la possibilité soit de moduler l'impact de la CPA en fonction des revenus des ménages (APE de redistribution), renforçant ainsi le caractère *juste* du système SHAPE, soit de financer des actions écologiques (APE d'action), renforçant ainsi le caractère *pleinement efficient* du système SHAPE.

Du point de vue de la puissance publique, une trajectoire typique pour accélérer la lutte contre la crise écologique serait la suivante : progressivement baisser l'APE de redistribution sur plusieurs années (ce qui renforcerait l'*efficience environnementale incitative* du système SHAPE⁸⁹⁶), afin d'augmenter graduellement le financement de l'APE d'action (ce qui renforcerait l'*efficience environnementale budgétaire* du système SHAPE⁸⁹⁷). Cela impliquerait donc d'accepter un accroissement de la charge fiscale totale, pour en contrepartie espérer pleinement

directes, soit par consolidation des BPA de l'ensemble des agents économiques ayant pollué sur le territoire de l'État X.

⁸⁹⁵ En supposant que l'APE de redistribution prenne la forme de subventions aux ménages.

⁸⁹⁶ En effet, les agents, disposant de moins de ressources financières du fait de la diminution de l'APE de redistribution, deviendraient plus sensibles aux prix environnementaux relatifs des biens et services et réorienteraient donc à priori plus fortement leurs comportements.

⁸⁹⁷ En effet, l'APE d'action permet de financer des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique).

neutraliser l'impact écologique de la société. En conséquence, la transition partielle ou totale de l'APE de redistribution vers l'APE d'action devrait probablement faire l'objet d'un débat de société, puis être menée de manière transparente, afin de veiller à préserver l'acceptabilité du système SHAPE.

Conclusion du Titre II

551. **Conclusion | Titre II - Les instruments économiques, comptables et budgétaires principaux du système SHAPE.** Trois mécanismes principaux viendraient compléter le mécanisme principal central de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), permettant au système SHAPE de s'acheminer vers une *efficacité environnementale complète* : un mécanisme de comptabilité classique et environnementale (CCE), un mécanisme de prix classique et environnemental des biens et services (PCE) et un mécanisme d'aide publique environnementale (APE).

Les deux premiers instruments (CCE et PCE) viseraient à explicitement informer les individus et entreprises de l'impact environnemental de leurs interactions avec l'environnement, renforçant ainsi le caractère *responsable* du système SHAPE.

Le dernier instrument (APE) permet de disposer d'un instrument budgétaire harmonisé et pilotable pour mobiliser les recettes d'ampleur générées par la CPA. Il offrirait la possibilité soit de moduler l'impact de la CPA en fonction des revenus des ménages (APE de redistribution), renforçant ainsi le caractère *juste* du système SHAPE, soit de financer des actions écologiques (APE d'action), renforçant ainsi le caractère *pleinement efficace* du système SHAPE.

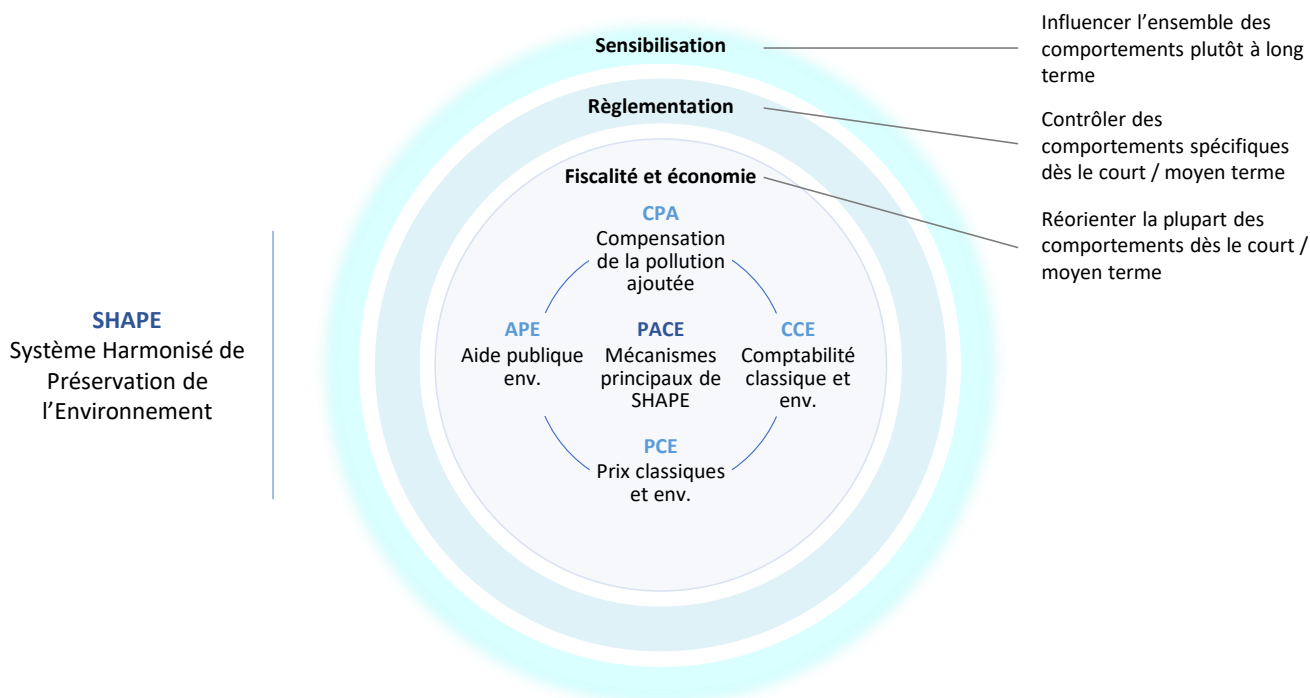
Enfin, ces trois instruments permettraient également, à l'instar de la CPA, d'harmoniser une vaste palette d'instruments économiques, comptables et budgétaires actuels, contribuant ainsi au caractère *simple* du système SHAPE.

552. **Ouverture - Autres instruments complémentaires.** Pour continuer de tendre vers une *efficacité environnementale complète* du système SHAPE, d'autres instruments complémentaires peuvent être envisagés, typiquement des dispositifs réglementaires ou des mesures de sensibilisation (**Figure 101**). L'objectif serait soit de renforcer certaines caractéristiques déjà détenues par les instruments principaux du système SHAPE, soit d'y adjoindre de nouveaux types d'efficacités environnementales⁸⁹⁸.

⁸⁹⁸ V. § 312 et suivants

Figure 101

Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

553. **Exemple des dispositifs réglementaires.** Par exemple, la fiscalité environnementale pourrait être utilisée conjointement avec des dispositifs réglementaires, soit pour pallier certaines limites structurelles, soit pour procéder à d'éventuels ajustements circonstanciels du système SHAPE. On en détaille ci-dessous les modalités.

L'exemple des dispositifs réglementaires : la mise en œuvre d'ajustements structurels ou circonstanciels au système SHAPE

554. **Utilisation conjointe des instruments fiscaux et réglementaires par la puissance publique.** Outre les instruments fiscaux, le régulateur souhaitant mener une politique publique environnementale dispose également d'instruments réglementaires. Ainsi, la fiscalité est souvent utilisée de concert, voire supplantée par des dispositifs réglementaires pour atteindre certains objectifs environnementaux. À titre d'exemple, c'est l'instrument réglementaire – principalement concernant les installations classées pour la protection de

l'environnement (ICPE) – qui est responsable de la diminution significative des émissions de polluants atmosphériques depuis les années 1990⁸⁹⁹.

555. **Comparaison des rôles de la réglementation et de la fiscalité.** D'un point de vue théorique, les instruments fiscaux et réglementaires influencent les agents économiques de deux manières différentes.

Les instruments fiscaux visent à poser des incitations le long de la chaîne de valeur, en pénalisant les comportements polluants, sans toutefois les interdire ou les limiter.

Les instruments réglementaires visent à poser des règles le long de la chaîne de valeur sous des formes diverses (interdictions, autorisations, limites minimum ou maximum, normes), tant sur les interactions directes que les interactions indirectes avec l'environnement. La violation de telles règles peut alors faire l'objet de sanctions pénales, à l'instar de toute règle juridique d'ordre public⁹⁰⁰.

556. **Intérêt de la réglementation au sein du système SHAPE.**

En théorie, la réglementation serait non nécessaire au sein du système SHAPE étant donné que celui-ci est supposé *pleinement efficient*, c'est-à-dire apte à neutraliser l'impact environnemental négatif des agents économiques par des effets purement *incitatifs* et *budgétaires*.

En pratique, la réglementation reste nécessaire au sein du système SHAPE, pour pallier les diverses lacunes d'un mécanisme de CPA purement incitatif, comme on le verra par la suite.

557. **Plan d'étude.** On étudie ainsi de quelle manière la réglementation permet d'apporter des ajustements structurels (- 0) et circonstanciels (- 0) au système SHAPE.

Les ajustements structurels du système SHAPE : la correction des imperfections de marché

558. **Introduction.** La réglementation peut permettre de corriger certaines imperfections intrinsèques au système SHAPE, ce dernier étant en effet un instrument fondé sur le marché.

559. **Évitement d'effets punitifs de la fiscalité environnementale.** Si un produit donné ne dispose pas d'alternative moins polluante à un prix abordable, la fiscalité

⁸⁹⁹ IGF-CGEDD, *Mission prévue par le plan national de réduction des émissions de polluants atmosphériques (PRÉPA) arrêté par le ministre chargé de l'environnement le 10 mai 2017*, s.d.

⁹⁰⁰ E. UNIVERSALIS, « Les instruments des politiques de l'environnement », *Encyclopædia Universalis*, s.d.

environnementale frappant celui-ci est alors vécue comme subie⁹⁰¹. Il est alors préférable de parfois directement interdire un tel produit par la voie réglementaire⁹⁰². L'intérêt est de forcer ou d'accélérer un changement de comportement, en incitant les entreprises à développer des alternatives plus écologiques (par exemple l'interdiction des sacs plastiques a permis le développement d'une filière de sacs biosourcés en France), sous réserve cependant de leur laisser un délai suffisant pour anticiper de tels changements.

560. **Interdictions de certains types de pollution extrême, irréversible et/ou éternelle.** Certains cas extrêmes de pollution ne peuvent parfois pas faire l'objet d'une compensation financière en raison de leur étendue ou de leur gravité. Par exemple, les dommages causés à l'environnement peuvent être irréversibles, ou bien si importants que l'agent économique responsable de la dégradation n'est pas capable de fournir une telle compensation⁹⁰³. En conséquence, une interdiction pure et simple de tels comportements prendrait alors tout son intérêt.
561. **Contrôle de la volatilité des prix de la pollution sur les marchés de quotas.** L'expérience du SEQE-UE a montré qu'un système de marché de quotas pouvait parfois conduire des comportements indésirables, typiquement spéculatifs⁹⁰⁴, entraînant alors une forte volatilité des prix. À ce titre, la réglementation pourrait constituer un garde-fou, en posant par exemple certaines interdictions ou limites aux comportements des agents économiques sur ces marchés.
562. **Limitation de la dégradation potentielle des valeurs écologiques causée par la fiscalité environnementale.** La fiscalité environnementale peut conduire à dégrader les valeurs qui fondent la protection de l'environnement, en tant qu'elle monnaye d'une certaine manière le droit de polluer l'environnement et invite donc à considérer ce dernier comme un bien purement économique⁹⁰⁵. À l'inverse, la réglementation, qui pose directement des interdictions, autorisations ou limites de pollution, produirait potentiellement un meilleur effet sensibilisateur sur les agents économiques.
563. **Transition.** La réglementation permet donc de remédier à plusieurs imperfections structurelles du système SHAPE : évitement d'effets punitifs, gestion des situations

⁹⁰¹ Un exemple emblématique est l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons frappant les carburants, en l'absence d'infrastructures de transports publics

⁹⁰² F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 245.

⁹⁰³ Un exemple emblématique serait l'accident nucléaire de Fukushima, dont la responsabilité a principalement été attribuée à l'entreprise exploitante Tepco.

⁹⁰⁴ V. par exemple : S. SCHWARTZ, « Comment distribuer les quotas de pollution ? Une revue de la littérature », *Revue d'économie politique*, 2009, vol. 119, n° 4, §§ 37 et suivants.

⁹⁰⁵ M. SANDEL, *Ce que l'argent ne saurait acheter : Les limites morales du marché*, op. cit.

de pollution extrêmes, contrôle de la volatilité des prix, ou encore atténuation d'un potentiel impact négatif de la fiscalité environnementale sur les valeurs écologiques. En parallèle, la réglementation peut également permettre d'effectuer certains ajustements circonstanciels du système SHAPE.

Les ajustements circonstanciels du système SHAPE : la poursuite d'objectifs environnementaux spécifiques

564. **Introduction.** La réglementation peut également permettre d'effectuer certains ajustements au système SHAPE, afin de poursuivre des objectifs environnementaux spécifiques dans certaines circonstances particulières.
565. **Ajustements locaux du système SHAPE.** Des ajustements locaux peuvent être apportés au système SHAPE par le biais de la réglementation, par le biais d'interdictions ou de limites locales à la pollution, afin de préserver une zone géographique en particulier⁹⁰⁶.
566. **Ajustements conjoncturels du système SHAPE.** Des ajustements conjoncturels peuvent également être apportés au système SHAPE par le biais de la réglementation, par le biais d'interdictions ou des limites à la pollution au cours d'une période temporelle donnée⁹⁰⁷.
567. **Ajustements spécifiques à un bien ou service du système SHAPE.** Des ajustements spécifiques à un bien ou service peuvent enfin être apportés au système SHAPE par le biais de la réglementation. En effet, la puissance publique pourra parfois souhaiter interdire la vente de certains biens ou services dont il souhaite totalement supprimer l'impact environnemental négatif⁹⁰⁸, quand bien même les consommateurs seraient prêts à « payer » pour compenser celui-ci (par le biais du prix environnemental). Dans ce cas, l'objectif de la collectivité est d'une certaine manière de *s'éviter à avoir à gérer le cycle pollution – dépollution pour certains biens et*

⁹⁰⁶ On peut par exemple citer la réglementation relative à la conservation de sites d'intérêt géologique, d'habitats naturels, d'espèces animales ou végétales et de leurs habitats. V. Code de l'environnement, *op. cit.*, art. L. 411-1 et suivants.

⁹⁰⁷ On peut par exemple citer l'interdiction annuelle en France de procéder à des opérations de broyage et de fauchage sur les surfaces en jachères, pendant une période de quarante jours consécutifs compris entre le 1er mai et le 15 juillet. V. Arrêté du 26 mars 2004 relatif au report de la date de broyage et de fauchage de la jachère de tous terrains à usage agricole, art. 1. ; interdiction suspendue en 2022 du fait de l'invasion de l'Ukraine par la Russie ayant déclenché une hausse significative du prix des produits de base : Arrêté du 23 mai 2022 suspendant pour l'année 2022 l'application de l'arrêté du 26 mars 2004 relatif au report de la date de broyage et de fauchage de la jachère de tous terrains à usage agricole..

⁹⁰⁸ Par exemple les sacs plastiques à usage unique.

services. Le cas du plastique est ainsi emblématique ⁹⁰⁹, des instruments à la fois fiscaux et réglementaires ayant été cumulativement utilisés.

Les instruments fiscaux utilisés concernant l'usage du plastique ont été variés : (i) TGAP déchets, avec une taxation en fonction du volume de plastique à recycler ; (ii) Mécanisme de bonus-malus mis en place en 2019 visant à favoriser les bouteilles en plastique recyclé ; (iii) Diminution de la TVA afférente sur le recyclage et accroissement de la TGAP sur l'enfouissement en 2019.

Les instruments réglementaires utilisés concernant l'usage du plastique ont principalement consisté en l'interdiction progressive de certaines catégories de biens en plastiques : (i) Depuis le 1er juillet 2016, interdiction des sacs plastiques à usage unique ; (ii) Depuis 2020, interdiction de plusieurs types de produits en plastique à usage unique, incluant les assiettes, gobelets, verres et cotons-tiges sont interdits à la vente en France⁹¹⁰. Une telle interdiction s'est élargie en 2021 aux pailles, couverts jetables ainsi que divers emballages en plastique.

568. **Conclusion.** La réglementation peut donc constituer un complément crucial au système SHAPE. D'une part, elle permet de remédier à certaines limites intrinsèques du système SHAPE en palliant certaines imperfections de marchés. D'autre part, elle offre la possibilité d'ajustements du système SHAPE de manière locale, conjoncturelle ou relative à un bien ou service donné, afin de répondre à certaines situations particulières.

⁹⁰⁹ F. GOMEZ et P. GUDEFIN, *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 241.

⁹¹⁰ Décret n° 2019-1451 du 24 décembre 2019 relatif à l'interdiction de certains produits en plastique à usage unique.

Conclusion de la Partie II

569. **Conclusion | Partie II – Les fondations d’un système harmonisé de préservation de l’environnement.** Le système SHAPE présentée dans cette partie reposerait donc sur quatre mécanismes principaux.

Le mécanisme simili-fiscal de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) octroierait aux entreprises une compensation financière à hauteur de leur pollution ajoutée, c’est-à-dire l’impact environnemental de leurs interactions directes avec l’environnement.

Le mécanisme économique de *prix classiques et environnementaux* (PCE) rendrait visible aux acheteurs la manière dont les entreprises répercutent leurs charges environnementales sur les biens et services qu’elles vendent. Il informerait ainsi les agents économiques de l’empreinte écologique des biens et services qu’ils s’échangent, c’est à dire l’impact environnemental de leurs interactions indirectes avec l’environnement.

Le mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* (CCE) inviterait les entreprises à enregistrer de manière distincte les flux financiers classiques et environnementaux engendrés par leur activité, leur permettant notamment de calculer leurs résultats classique et environnemental.

Le mécanisme budgétaire d’*aide publique environnementale* (APE) permettrait d’accompagner financièrement la société dans sa transition écologique. Ce dispositif serait financé par tout ou partie des recettes nettes générées par la CPA, et viserait soit à fournir des aides aux contribuables, soit à soutenir des actions écologiques.

Il serait également possible d’adjoindre à ces mécanismes principaux d’autres mécanismes, typiquement réglementaires ou éducatifs, venant renforcer ou octroyer d’autres types d’efficacités environnementales au système SHAPE.

570. **Transition.** Les fondements du système SHAPE étant à présent posés, on détaille à présent les considérations devant permettre son implémentation concrète.

Partie III - La mise en place d'un système harmonisé de préservation de l'environnement en France

571. **Introduction.** Dans un objectif d'applicabilité du système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) présenté dans la partie précédente, on détaille dans cette partie, sans prétendre à l'exhaustivité, un ensemble de mesures juridique et fiscales qui seraient nécessaires pour accompagner la mise en place d'un tel système en France.
572. **Plan d'étude.** On examine d'abord les considérations juridiques et fiscales relatives à la mise en place de la CPA en France (- Titre I -). On détaille ensuite les mesures qui seraient nécessaires pour assurer la bonne intégration au système fiscal existant des deux autres mécanismes principaux du système SHAPE : les prix environnementaux et la comptabilité classique et environnementale (- Titre II -).

Titre I - La mise en place de la CPA en France

573. **Introduction.** La mise en place de la CPA en France, dans une optique d'harmonisation du système fiscal environnemental actuel, nécessiterait l'examen de considérations variées d'un point de vue juridique et fiscal.
574. **Plan d'étude.** On détaille les adaptations du droit interne qui seraient nécessaires en vue de l'introduction de la CPA fiscale (- Chapitre 1 -). On étudie ensuite la nature juridique spécifique de la CPA, en tant que celle-ci constituerait un instrument hybride à la fois fiscal et de marché de quotas (- Chapitre 2 -). Enfin, on précise les nombreuses interactions qu'aurait la CPA avec le système fiscal existant (- Chapitre 3 -).

Chapitre 1 – L’adaptation du droit interne en vue de l’introduction de la CPA fiscale

575. **Introduction.** Comme évoqué en début de cette étude⁹¹¹, l’encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne français présente actuellement « *de réels obstacles juridiques* »⁹¹². Ces difficultés tiennent au fait que le système juridique conçoit traditionnellement la fiscalité selon un *principe d’entraide* (qui fonde en particulier le *principe d’égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun*⁹¹³ ainsi que le *principe d’universalité budgétaire*⁹¹⁴), alors que la fiscalité environnementale, comme toute fiscalité incitative, tend à s’inscrire dans un *principe de responsabilité* (qui fonde en particulier un *principe d’égalité devant les charges publiques au regard de l’impact environnemental de chacun*⁹¹⁵ ainsi qu’un *principe de filiation budgétaire*⁹¹⁶). Bien que ce principe de responsabilité soit reconnu de manière croissante en matière fiscale, tant dans les textes législatifs⁹¹⁷ que dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel⁹¹⁸, cette reconnaissance reste limitée⁹¹⁹ et se fait généralement par dérogation au principe d’entraide⁹²⁰.

576. **Principe d’entraide et principe de responsabilité.** Le *principe d’entraide* et le *principe de responsabilité* constituent les deux principes fondamentaux, les deux bornes

⁹¹¹ V. § 43 et suivants.

⁹¹² S. CAUDAL, « L’impact des systèmes juridiques sur l’éco-fiscalité. Le cas de la France. », *op. cit.*

⁹¹³ Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 13 : « Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. » V. § 58 et suivants pour plus de précisions.

⁹¹⁴ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 6 : « L’ensemble des recettes assurant l’exécution de l’ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général. ». V. § 71 et suivants pour plus de précisions.

⁹¹⁵ Charte de l’environnement, *op. cit.*, art. 3 : « Toute personne doit, dans les conditions définies par la loi, prévenir les atteintes qu’elle est susceptible de porter à l’environnement ou, à défaut, en limiter les conséquences » et art. 4 : « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu’elle cause à l’environnement, dans les conditions définies par la loi ». V. § 63 et suivants pour plus de précisions.

⁹¹⁶ *Ibid.*, art. 4 : « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu’elle cause à l’environnement, dans les conditions définies par la loi ». V. § 73 et suivants pour plus de précisions.

⁹¹⁷ V. note 915.

⁹¹⁸ V. § 63 et suivants.

⁹¹⁹ Par exemple, l’article 13 DDHC ne reconnaît que le principe d’égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun (ou *principe d’égalité-entraide*), et non le principe d’égalité devant les charges publiques au regard de l’impact environnemental de chacun (ou *principe d’égalité-responsabilité*).

⁹²⁰ V. par exemple sur la TGAP : Cons. Const., décision n°2003-488 DC du 29 décembre 2003, *op. cit.*, § 8 : « Le principe d’égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d’inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d’intérêt général, pourvu que les règles qu’il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs ».

opposées pouvant guider la construction d'un système fiscal. Ces deux principes se basent respectivement sur la poursuite d'un *objectif de redistribution des richesses*⁹²¹ et la poursuite d'un *objectif d'intérêt général*⁹²² donné (hors objectif de redistribution des richesses). Cette dualité antinomique a été dégagée de manière empirique au début de cette étude à partir de la construction légale et jurisprudentielle établie autour de la fiscalité environnementale ces dernières années⁹²³. Cette dualité peut être également établie de manière plus fondamentale, comme détaillé dans le cadre théorique⁹²⁴. À partir de ces considérations, on peut alors poser les définitions suivantes concernant les instruments simili-fiscaux :

- **Principe d'entraide suivi par un instrument simili-fiscal** : Principe suivi par un instrument simili-fiscal visant à augmenter le bien-être de la société en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents (*efficacité statique*) ainsi qu'en affectant les recettes générées à toute finalité possible (*efficacité générique*). On dira alors que l'instrument fiscal dispose d'une *efficacité statico-générique*⁹²⁵. Les instruments simili-fiscaux suivant un principe d'entraide incluent donc notamment les impôts de rendement comme l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.
- **Principe de responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal** : Principe suivi par un instrument simili-fiscal visant à augmenter le bien-être de la société en influant sur le comportement de chaque agent afin qu'il agisse dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses (*efficacité dynamique*) ainsi qu'en affectant directement les recettes générées à la réparation⁹²⁶ de l'impact du comportement concerné (*efficacité*

⁹²¹ Cet objectif reformule l'objectif de couverture des charges publiques selon un principe de respect des capacités contributives qui est posé par les textes constitutionnels. V. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 13 ; v. également § 46 et suivants pour plus de précisions. ; dans ce cas l'instrument fiscal sera qualifié d'*instrument de politique publique redistributif* : v. § 834.

⁹²² Cet objectif pourra par exemple être un objectif de protection de l'environnement posé par les textes constitutionnels. Charte de l'environnement, France, 1 mars 2005, art. 2. : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. » ; v. également § 49 et suivants pour plus de précisions. ; dans ce cas l'instrument fiscal sera qualifié d'*instrument de politique publique thématique* : v. § 834.

⁹²³ V. § 43 et suivants.

⁹²⁴ V. § 831 et suivants : l'opposition provient du fait que le principe d'entraide se rapporte à une *efficacité statico-générique* des instruments simili-fiscaux, tandis que le principe de responsabilité se rapporte à une *efficacité dynamico-spécifique* des instruments simili-fiscaux.

⁹²⁵ L'ensemble des termes utilisés dans cette définition sont définis de manière précise dans le cadre théorique : v. § 831 et suivants.

⁹²⁶ L'expression « réparation » doit être entendue au sens du *coût environnemental de réparation* à savoir soit le *coût environnemental d'indemnisation* et/ou le *coût environnemental de remédiation* (suppression et/ou protection de l'impact environnemental négatif causé par l'agent taxé) : v. § 0 ; sur la proximité entre la version réparatoire du principe « pollueur-payeur » et la nature juridique de redevance, v. C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 19.

spécifique). On dira alors que l'instrument fiscal dispose d'une *efficacité dynamico-spécifique*⁹²⁷. Les instruments simili-fiscaux suivant un principe de responsabilité incluent donc notamment les redevances pour service rendu⁹²⁸.

- **Principe d'entraide-responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal** : Principe suivi par un instrument simili-fiscal visant à augmenter le bien-être de la société en exerçant à la fois des effets redistributifs sur les ressources financières des agents et une influence sur le comportement de chaque agent afin qu'il agisse dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné (*efficacité statico-dynamique*), ainsi qu'en affectant les recettes générées à cet objectif d'intérêt général sans pour autant qu'il y ait d'affectation directe des recettes générées par le comportement concerné à la réparation de l'impact de ce comportement⁹²⁹ (*efficacité spécifique*)⁹³⁰. On dira alors que l'instrument fiscal dispose d'une *efficacité statico-dynamico-spécifique*⁹³¹. Les instruments simili-fiscaux suivant un principe d'entraide-responsabilité incluent donc notamment (i) les taxes fiscales, (ii) les impositions de toute nature, dépenses fiscales, subventions et instruments de marché de quotas dits comportementaux, (iii) en particulier les impositions de toute nature, dépenses fiscales, subventions et instruments de marchés de quotas environnementaux.

⁹²⁷ L'ensemble des termes utilisés dans cette définition sont définis de manière précise dans le cadre théorique : v. § 831 et suivants.

⁹²⁸ D'une part, les redevances pour services rendus peuvent être considérées comme influant sur le comportement de chaque agent afin qu'il agisse dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné. En effet, elles incitent cet agent soit à consommer un bien ou service public de manière raisonnée, soit à ne pas générer trop d'externalités négatives, typiquement environnementales (par exemple le coût du péage payé par les usagers d'une autoroute, pouvant être considéré comme visant à limiter les nuisances sonores en découlant, et constituant une redevance pour service rendu : v. CE, 14 fév. 1975, n° 93132;93133, *op. cit.* et CE, 13 mai. 1977, n° 01139;01146;01147;01159, *op. cit.*).

D'autre part, les redevances pour services rendus respectent bien la condition d'affectation directe des recettes générées à la réparation de l'impact des comportements taxés. Par exemple, la redevance pour service rendu liée au péage payé par les usagers d'une autoroute peut être affectée au coût de la construction de murs « anti-bruit » le long des autoroutes pour atténuer les nuisances sonores engendrées. Il y a donc bien affectation directe des recettes générées par la taxation de l'usage d'une autoroute au coût environnemental de remédiation à cet usage autoroutier, plus précisément son *coût environnemental de protection*. V. à ce sujet : CONSEIL D'ÉTAT, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public, op. cit.*, pp. 19 et suivantes.

⁹²⁹ Cela permet donc de permettre d'exclure les redevances du principe d'entraide-responsabilité.

⁹³⁰ Par exemple, la fiscalité environnementale française actuelle, prise dans son ensemble, suit un *principe d'entraide-responsabilité*, provenant de son double objectif de protection de l'environnement et de rendement budgétaire posé par les textes constitutionnels : v. notamment § 119.

⁹³¹ L'ensemble des termes utilisés dans cette définition sont définis de manière précise dans le cadre théorique : v. § 831 et suivants.

- *Principe prédominant de responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal* : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant en un *principe d'entraide-responsabilité avec prédominance du principe de responsabilité*.

577. **Focalisation sur l'instrument fiscal – Principe d'entraide ou principe d'entraide-responsabilité.** On se focalise dans cette partie sur les instruments fiscaux, c'est-à-dire les impositions de toute nature, afin de déterminer l'adaptation du droit interne qui serait nécessaire pour introduire la CPA fiscale. Certains développements pourront toutefois être généralisés à l'ensemble des instruments simili-fiscaux, et seront signalés comme tels.

En vertu des définitions posées précédemment, les instruments fiscaux peuvent uniquement osciller entre un *principe d'entraide* (imposition de rendement) et un *principe prédominant de responsabilité* (imposition dite comportementale), mais ne peuvent pas suivre un pur *principe de responsabilité* (auquel cas ils s'apparenteraient à des redevances pour service rendu). En effet, par nature, un instrument fiscal porte toujours en lui un *principe d'entraide*, au moins en partie, étant donné qu'il n'admet pas de contrepartie directe, immédiate et financièrement équivalente⁹³² et induit donc toujours des effets redistributifs de richesses entre contribuables⁹³³.

578. **Problématique.** Étant donné que la CPA fiscale viserait à harmoniser et accroître l'impact de l'ensemble de la fiscalité environnementale actuelle⁹³⁴, elle consacrerait, en matière environnementale, l'importance du *principe de responsabilité* propre à la fiscalité dite comportementale au sein du système fiscal d'ensemble. En conséquence, cette dualité *principe d'entraide – principe de responsabilité* gagnerait à être consacrée plus explicitement en matière fiscale.

Cela entraînerait divers avantages. D'une part, cela permettrait de renforcer les fondements juridiques de la fiscalité comportementale, en particulier de la fiscalité environnementale⁹³⁵. D'autre part, cela clarifierait les modalités de prélèvement et d'affectation qu'un instrument fiscal doit adopter en fonction l'objectif poursuivi par le législateur (objectif de redistribution des richesses ou bien objectif d'intérêt général hors redistribution des richesses), permettant à cet

⁹³² À la différence des redevances qui se distinguent des impôts et taxes fiscales par un principe d'équivalence financière entre montant de la redevance et coût réel du service rendu : v. Cons. Const., décision n°76-92 L du 6 octobre 1976, *op. cit.* ; CE, 21 nov. 1958, *op. cit.* : « [...] les charges d'un service public déterminé soient financées par ses usagers au moyen d'une redevance qui trouve sa contrepartie directe et proportionnelle dans les prestations fournies par ce service »

⁹³³ Sur la vocation redistributive de l'impôt, v. par exemple : § 5.

⁹³⁴ V. § 331 et suivants.

⁹³⁵ Par exemple, on rappelle qu'en l'état actuel, le soutien constitutionnel dont peut bénéficier la fiscalité environnementale reste incertain : en effet, si le principe « pollueur-payeur » a valeur constitutionnelle, l'intervention du législateur est requise pour en préciser les modalités d'application, faisant que la fiscalité environnementale ne se déduit pas nécessairement des textes constitutionnels. V. § 51.

instrument de disposer d'une meilleure cohérence conceptuelle, et par là, d'être potentiellement mieux compris et accepté par les contribuables.

Dans cette optique, quels ajustements des textes constitutionnels et législatifs pourraient être envisagés pour répondre à ce besoin ?

579. **Plan d'étude.** La reconnaissance de la dualité *principe d'entraide – principe de responsabilité* affecterait deux principes majeurs du droit fiscal. D'une part, le principe d'égalité devant les charges publiques se déclinerait en un *principe d'égalité au regard des capacités contributives de chacun*, que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'égalité-entraide* » et un *principe d'égalité au regard de l'impact des comportements de chacun* que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'égalité-responsabilité* » (– Section 1 –). D'autre part, le principe d'affectation des recettes fiscales se déclinerait en un principe d'universalité budgétaire que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'affectation-entraide* » et un principe de filiation budgétaire que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'affectation-responsabilité* » (– Section 2 –).

Section 1 – La consécration d'un principe « d'égalité-entraide » et « d'égalité-responsabilité environnementale » devant les charges publiques

580. **Introduction.** La dualité *principe d'entraide – principe de responsabilité* permet de fonder diverses formes du principe d'égalité devant les charges publiques, dans une optique de généralisation du raisonnement du Conseil constitutionnel dans sa jurisprudence sur la fiscalité incitative, notamment sur la fiscalité environnementale⁹³⁶. En effet, ce principe d'égalité peut alors être modulé entre deux bornes : le *principe d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives de chacun* que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'égalité-entraide* » et le *principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact des comportements de chacun* que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'égalité-responsabilité* » devant les charges publiques.

581. **Plan d'étude.** On définit tout d'abord les diverses formes que peut revêtir le principe d'égalité devant les charges publiques, entre *principe d'égalité-entraide* et *principe d'égalité-responsabilité* (– Sous-section 1 –). On examine ensuite les implications pour les textes constitutionnels d'une reconnaissance du *principe*

⁹³⁶ V. par exemple sur la TGAP : Cons. Const., décision n°2003-488 DC du 29 décembre 2003, *op. cit.*, § 8. : « *Le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs* » ; v. également les § 58 et suivants, ainsi que les § 63 et suivants.

d'égalité-responsabilité, en plus du principe d'égalité-entraide déjà consacré⁹³⁷ (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 - La définition du principe d'égalité-entraide et d'égalité-responsabilité

582. **Introduction.** Le principe d'égalité devant les charges publiques, posé à l'article 13 de la DDHC⁹³⁸, vise à prélever l'impôt de manière équitable entre contribuables.

Pour cela, est traditionnellement pris en compte un critère dit *statique*⁹³⁹ de capacité contributive de chaque contribuable. Ce critère fonde ainsi un *principe d'égalité-entraide*⁹⁴⁰ poursuivant un objectif de redistribution des richesses.

Au regard de l'introduction de diverses formes de fiscalités dite incitatives ou comportementales, par exemple la fiscalité environnementale, le Conseil constitutionnel a reconnu un critère dit *dynamique*⁹⁴¹ : l'impact des comportements de chaque contribuable au regard d'un objectif d'intérêt général donné⁹⁴². Ce critère fonde ainsi un *principe d'égalité-responsabilité*⁹⁴³, poursuivant un objectif d'intérêt général donné (hors redistribution des richesses).

Ces deux principes trouvent parfois à s'exercer simultanément : ainsi le législateur peut s'inscrire dans les deux optiques à la fois lorsqu'il établit certains

⁹³⁷ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 13 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. » V. § 58 et suivants pour plus de précisions.

⁹³⁸ *Ibid.*, art. 13 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. ».

⁹³⁹ On emploie le terme *statique* car dans ce cas, l'instrument fiscal vise à augmenter le bien-être de la société par une *action statique* sur l'utilité de cette société, c'est-à-dire en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents. V. § 832 pour plus de précisions.

⁹⁴⁰ V. § 58 et suivants pour plus de précisions ; par exemple : Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, *op. cit.*, § 4. : « En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. ».

⁹⁴¹ On emploie le terme *dynamique* car dans ce cas, l'instrument fiscal vise à augmenter le bien-être de la société par une *action dynamique* sur l'utilité de cette société, c'est-à-dire en influant directement sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses. V. § 832 pour plus de précisions.

⁹⁴² Cet objectif pourra par exemple être un objectif de protection de l'environnement posé par les textes constitutionnels : v. note 922.

⁹⁴³ V. § 63 et suivants pour plus de précisions ; par exemple au sujet de la fiscalité environnementale : « [Concernant la fiscalité environnementale], s'agissant d'un prélèvement qui se veut incitatif, le principe "pollueur-payeur" est une déclinaison de l'égalité devant l'impôt », J.-E. SCHOETIL, « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *op. cit.*

instruments fiscaux ou ensembles d'instruments fiscaux ⁹⁴⁴ , avec une prépondérance plus ou moins marquée soit du *principe d'égalité-entraide*, soit du *principe d'égalité-responsabilité*. Dans ce type de cas hybride, on parlera de *principe d'égalité-entraide-responsabilité*.

583. **Définitions.** On pose ainsi les définitions suivantes.

- **Principes d'égalité « purs » :**

- *Principe d'égalité-entraide ou Principe d'égalité au regard des capacités contributives ou Principe d'égalité statique*⁹⁴⁵ suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à leur capacité contributive.
- *Principe d'égalité-responsabilité ou Principe d'égalité au regard de l'impact des comportements ou Principe d'égalité dynamique*⁹⁴⁶ suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société de manière proportionnelle à l'impact négatif (*respectivement* positif) de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné, en respectant un principe d'équivalence financière entre le montant du prélèvement (*respectivement* rétribution) et la valorisation économique de l'impact négatif (*respectivement* positif)⁹⁴⁷.

- **Principes d'égalité « intermédiaires » :**

- *Principe d'égalité-entraide-responsabilité ou Principe d'égalité au regard des capacités contributives et de l'impact des comportements ou Principe d'égalité statico-dynamique* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer)

⁹⁴⁴ Il s'agit par exemple le cas pour la fiscalité environnementale prise dans son ensemble. V. note 930.

⁹⁴⁵ V. note 939.

⁹⁴⁶ V. note 941.

⁹⁴⁷ L'expression « *en respectant un principe d'équivalence financière entre le montant du prélèvement (respectivement rétribution) et la valorisation économique de l'impact négatif (respectivement positif)* » impose une équivalence financière stricte entre valorisation économique de l'impact et paiement ou rétribution occasionné. En conséquence, cette expression concerne notamment les redevances pour service rendu, qui se caractérisent par un tel principe d'équivalence financière entre montant de la redevance et coût réel du service rendu : v. Cons. Const., décision n°76-92 L du 6 octobre 1976, *op. cit.* ; CE, 21 nov. 1958, *op. cit.* : « [...] les charges d'un service public déterminé soient financées par ses usagers au moyen d'une redevance qui trouve sa contrepartie directe et proportionnelle dans les prestations fournies par ce service ».

les agents de la société à la fois de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à leur capacité contributive et de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à l'impact de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné, avec une pondération variable entre les deux facteurs précités.

- **Principe prédominant d'égalité-responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit :** Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société de manière proportionnelle à l'impact négatif (*respectivement* positif) de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné, sans nécessairement respecter un principe d'équivalence financière entre le montant du prélèvement (*respectivement* rétribution) et la valorisation économique de l'impact négatif (*respectivement* positif)⁹⁴⁸, et/ou en prenant subsidiairement⁹⁴⁹ en considération, de manière directe⁹⁵⁰ ou indirecte⁹⁵¹, les capacités contributives des contribuables.

584. **Commentaires.** Les définitions précédemment posées permettent d'élargir diverses notions à l'œuvre dans le système juridique français actuel.

⁹⁴⁸ L'expression « *sans nécessairement respecter un principe d'équivalence financière entre le montant du prélèvement (respectivement rétribution) et la valorisation économique de l'impact négatif (respectivement positif)* » permet à la puissance publique de disposer de souplesse sur les taux qu'elle fixe pour les instruments simili-fiscaux, en n'imposant pas nécessairement (tout en la laissant possible) d'équivalence financière stricte entre valorisation économique de l'impact et paiement ou rétribution occasionné. En conséquence, cette expression permet notamment d'inclure les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), redevances pour service rendu, dépenses fiscales, subventions, achats et ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.

⁹⁴⁹ L'expression « *subsidiairement* » permet d'attribuer une primauté au principe d'égalité-responsabilité sur le principe d'égalité-entraide.

⁹⁵⁰ Par exemple, un instrument simili-fiscal suivant un *principe prédominant d'égalité-responsabilité* pourrait directement prendre en compte les capacités contributives des contribuables selon un des moyens ci-dessous :

- Prise en compte dans les modalités de prélèvement ou de rétributions d'un critère lié aux capacités contributives des contribuables.
- Vérification du caractère non-confiscatoire du prélèvement au regard des capacités contributives du contribuable. V. par exemple concernant la contribution sur les boissons énergisantes, la décision où le Conseil constitutionnel a pu se demander si cette imposition pouvait revêtir un caractère confiscatoire au regard des capacités contributives des contribuables : Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *op. cit.*, § 13 : « *Considérant, en second lieu, que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; [...] que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* ».

⁹⁵¹ Par exemple, un instrument simili-fiscal suivant un *principe prédominant d'égalité-responsabilité* pourrait indirectement prendre en compte les capacités contributives des contribuables en finançant des dispositifs d'aide ciblés sur les ménages les plus modestes. C'est typiquement le cas du couple (CPA, APE) : v. à ce sujet § 628.

Le *principe d'égalité-entraide* devant les charges publiques généralise à tout instrument simili-fiscal le principe d'égalité devant les charges publiques posé par l'article 13 DDHC. Dans un objectif de redistribution des richesses, ce principe pose que les prélèvements simili-fiscaux doivent être proportionnels à la capacité contributive de chacun, tandis que les rétributions simili-fiscales doivent être inversement proportionnelles à la capacité contributive de chacun⁹⁵².

Le *principe d'égalité-responsabilité* et le *principe prédominant d'égalité-responsabilité* devant les charges publiques généralisent à tout objectif d'intérêt général le principe « pollueur-payeur » posé par les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement, qui s'inscrit dans un objectif de protection de l'environnement. Dans un objectif d'intérêt général donné, ces principes posent que les prélèvements et rétributions simili-fiscaux devront être proportionnels à l'impact respectivement négatif et positif des comportements de chacun au regard de cet objectif⁹⁵³.

Le *principe d'égalité-entraide-responsabilité* devant les charges publiques constitue une version hybride du principe d'égalité-entraide et du principe d'égalité-responsabilité, lorsque la puissance publique souhaite poursuivre à la fois un objectif de redistribution des richesses et un objectif d'intérêt général donné. Dans ce cas, elle devra logiquement prendre en compte la capacité contributive et l'impact des comportements de chacun pour prélever l'impôt.

585. **Propriétés concernant le principe d'égalité devant les charges publiques.** Au regard des considérations précédentes, les définitions précédemment posées appellent les propriétés suivantes en matière fiscale.

Lorsqu'un instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif de rendement budgétaire / redistribution des richesses, c'est-à-dire s'inscrit dans un *principe d'entraide*, il doit suivre un *principe d'égalité-entraide*⁹⁵⁴, sauf dérogation justifiée par un objectif d'intérêt général.

Lorsqu'un instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif d'intérêt général donné (hors redistribution des richesses), c'est-à-dire s'inscrit dans un

⁹⁵² Le principe d'égalité-entraide s'inscrit ainsi en ligne avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel. V. par exemple : Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, *op. cit.*, § 4. : « En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. »

⁹⁵³ Le principe d'égalité-responsabilité s'inscrit ainsi en ligne avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel, notamment en matière de fiscalité environnementale : concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 36. ; concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81. ; concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 4.

⁹⁵⁴ Cette propriété s'inscrit en droite ligne de l'article 13 DDHC dans sa version actuelle : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

principe prédominant de responsabilité, il doit suivre un *principe prédominant d'égalité-responsabilité* ⁹⁵⁵ ⁹⁵⁶ en lien avec cet objectif d'intérêt général, sauf dérogation justifiée par un autre objectif d'intérêt général⁹⁵⁷.

586. **Transition.** Ainsi, en matière fiscale, les impositions de rendement devraient suivre un pur *principe d'égalité-entraide*, tandis que les impositions dites comportementales devraient suivre un *principe prédominant d'égalité-responsabilité*. On examine à présent quelles seraient les implications pour les textes constitutionnels d'une reconnaissance élargie du *principe d'égalité-responsabilité* devant les charges publiques, à côté du *principe d'égalité-entraide*, au vu des propriétés précédentes.

Sous-section 2 – Les implications du principe d'égalité-entraide et d'égalité-responsabilité en matière juridique

⁹⁵⁵ Cette propriété s'inscrit en ligne avec la position jurisprudentielle du Conseil constitutionnel : dans le cas d'une imposition dite comportementale, celui-ci examine en priorité le respect du principe d'égalité-responsabilité (v. par exemple concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.* ; concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.* ; concernant la contribution carbone : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*), sans pour autant s'absoudre de toute considération liée au principe d'égalité-entraide (v. par exemple concernant la contribution sur les boissons énergisantes, la décision où le Conseil constitutionnel a pu se demander si cette imposition pouvait revêtir un caractère confiscatoire au regard des capacités contributives des contribuables : Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *op. cit.*, § 13 : « *Considérant, en second lieu, que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; [...] que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* ».)

⁹⁵⁶ Concernant la fiscalité environnementale, plusieurs auteurs plaident pour qu'elle soit conçue de manière à significativement changer les comportements, en disposant d'une assiette ciblée et de taux suffisamment élevés. Au regard des concepts introduits dans la présente étude, cela revient à demander que la fiscalité environnementale dispose d'une *efficacité incitative* (v. § 813) ou d'une *efficacité dynamique* (v. § 832) suffisante, et suive donc un *principe d'égalité-responsabilité* (ou *principe d'égalité dynamique*) avec un caractère dynamique fort. V. par exemple à ce sujet P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.* : « *Dans la pureté des principes, une fiscalité écologique devrait exclusivement revêtir une finalité comportementale. Pour être efficace, elle devrait, à l'inverse des préceptes de la fiscalité générale à finalité de rendement, avoir une assiette ciblée et un taux élevé afin d'être réellement incitative pour le contribuable et conduire à l'adoption de l'attitude recherchée.* » ; M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.* : « *[La fiscalité écologique est] dévoyée par la recherche du rendement plutôt que des incitations [...] Or, ce qui fait la force d'un impôt de rendement fait la faiblesse d'un impôt incitatif : dans le premier cas, il suffit d'un taux faible appliqué à une assiette large pour garantir des recettes importantes alors que dans l'autre, seules des hausses importantes des taux peuvent réduire significativement la consommation.* »

⁹⁵⁷ Par exemple, l'objectif d'intérêt général de *sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques* permet de justifier une dérogation au principe d'égalité en appliquant des taux spécifiques ou des réductions de taux à certaines catégories de contribuables. V. à ce sujet concernant la contribution carbone : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82.

587. **Introduction.** Le principe d'égalité devant les charges publiques est traditionnellement entendu comme un *principe d'égalité-entraide* (impositions de rendement), trouvant son fondement direct dans les textes constitutionnels au niveau de l'article 13 DDHC. Par contraste, le *principe d'égalité-responsabilité* (impositions comportementales) dispose d'une reconnaissance inférieure.

Au niveau des textes constitutionnels, le principe d'égalité-responsabilité devant les charges publiques n'apparaît pas directement, bien que certaines dispositions lui fassent écho. Par exemple, les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement posent un principe « pollueur-payeur » pouvant être rapproché d'un principe d'égalité-responsabilité en matière environnementale⁹⁵⁸. Cependant, ce principe « pollueur-payeur » ne constitue pas *stricto sensu* un principe d'égalité-responsabilité devant les charges publiques, étant donné qu'il n'est que d'ordre général et pas d'ordre spécifiquement fiscal⁹⁵⁹.

Au niveau de la jurisprudence constitutionnelle, le principe d'égalité-responsabilité a été reconnu de longue date⁹⁶⁰, mais seulement en tant que dérogation au principe d'égalité-entraide. Ainsi, selon une formulation régulièrement reprise, « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »⁹⁶¹. Dans ce cas, afin d'assurer une cohérence entre le but du législateur (les comportements à encourager au regard d'un objectif d'intérêt général donné) et les moyens déployés (le régime de l'instrument fiscal mis en place à cet effet), le juge constitutionnel déploie un

⁹⁵⁸ « [Concernant la fiscalité environnementale], s'agissant d'un prélèvement qui se veut incitatif, le principe "pollueur-payeur" est une déclinaison de l'égalité devant l'impôt », J.-E. SCHOETTL, « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *op. cit.*

⁹⁵⁹ En effet, pour l'application du principe « pollueur-payeur », l'intervention du législateur est expressément requise par les textes constitutionnels, celui-ci étant libre d'utiliser des instruments économiques, par exemple des dispositifs fiscaux ou de marchés de quotas, ou bien des instruments juridiques, par exemple la réglementation ou le droit de la responsabilité. C'est d'ailleurs pour cette raison que la fiscalité environnementale ne dispose actuellement pas de fondement constitutionnel solide en droit français. V. § 51 pour plus de précisions.

⁹⁶⁰ V. par exemple concernant l'octroi d'avantages fiscaux : Cons. Const., décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, Journal officiel du 30 décembre 1984, p. 4167. : « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation à la création et au développement d'un secteur d'activité concourant à l'intérêt général, notamment, comme cela est prévu par l'article 79, des fondations et associations d'intérêt général à caractère culturel ». À ce sujet, v. également : CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, *op. cit.*, p. 28 et suiv.

⁹⁶¹ V. par exemple sur la TGAP : Cons. Const., décision n°2003-488 DC du 29 décembre 2003, *op. cit.*, § 8.

raisonnement adapté et contrôle la conformité de l'instrument fiscal au regard dudit *principe d'égalité-responsabilité* devant les charges publiques⁹⁶².

La fiscalité comportementale dispose donc déjà aujourd'hui d'une légitimité relative, fournies par les dispositions et la jurisprudence actuelles en matière constitutionnelle. Pour autant, au sein de la fiscalité comportementale, la fiscalité écologique semble tenir une place particulière : elle est amenée, en effet, à jouer un rôle crucial pour répondre à la crise environnementale contemporaine⁹⁶³. Dans ce contexte, son cadre juridique peut-il évoluer pour refléter une telle importance, et venir en soutien à de telles ambitions ? En particulier, y a-t-il matière et intérêt à envisager une consécration de la fiscalité écologique dans les textes constitutionnels ?

588. **Appellations simplifiées.** Par commodité, on parlera dans le reste de cette partie de *principe d'équité sociale devant les charges publiques* pour désigner le principe d'égalité-responsabilité devant les charges publiques et de *principe d'équité écologique devant les charges publiques* pour désigner un principe d'égalité-responsabilité devant les charges publiques en matière environnementale, c'est-à-dire un principe « pollueur-payeur » spécifique à la matière fiscale.

589. **Intérêt d'une fiscalité environnementale légitimée par les textes constitutionnels.** Plusieurs raisons, d'ordre environnemental, juridique et économique, amènent à envisager une base juridique plus forte pour la fiscalité environnementale, en reconnaissant un principe « pollueur-payeur » en matière fiscale au sein des textes constitutionnels.

D'un point de vue environnemental, la crise écologique et climatique constitue un enjeu majeur de société, comme évoqué par l'ONU à diverses reprises, par exemple en 2020 : « *L'humanité est à la croisée des chemins en ce qui a trait à la nature [...] Les systèmes vivants de la Terre sont compromis dans leur ensemble, et plus l'humanité exploite la nature de manière non durable et mine sa contribution aux populations, plus nous mettons en péril notre propre bien-être, notre sécurité et notre prospérité.* »⁹⁶⁴. Dans ce contexte, un consensus s'est dégagé au niveau international parmi les économistes sur le rôle clé que la fiscalité est amenée à jouer, pour apporter une réponse d'ampleur aux défis posés⁹⁶⁵. Cependant, ces mêmes économistes

⁹⁶² Pour des développements détaillés sur ce raisonnement en matière de fiscalité environnementale, v. § 63 et suivants.

⁹⁶³ V. note 965.

⁹⁶⁴ « Communiqué de presse lors de la sortie du cinquième rapport des Perspectives mondiales de la diversité biologique - L'ONU lance un avertissement : l'humanité est à la croisée des chemins en ce qui a trait à la nature », *op. cit.*

⁹⁶⁵ V. par exemple : OCDE, *Taxing Energy Use 2019*, *op. cit.*, Executive summary: « *Well-designed systems of energy taxation encourage citizens and investors to favour clean over polluting energy sources. Fuel excise and carbon taxes are simple and cost-effective tools to limit climate change, but the politics of carbon pricing often prove to be challenging.* » ; D. MENVIELLE, « "La taxe carbone est indispensable" : à Lyon, le prix Nobel Jean Tirole pointe l'inaction

soulignent le caractère essentiel d'une politique fiscale écologique cohérente, menée avec une vision de long-terme, et limitant le nombre d'exemptions accordées⁹⁶⁶. Dans ce cadre, une légitimation constitutionnelle de la fiscalité environnementale permettrait d'en accroître la protection face à de potentielles mises en cause concernant son champ d'application, son assiette, ses taux ou son principe même, typiquement du fait d'alternances politiques⁹⁶⁷ ou de pressions exercées par certaines industries⁹⁶⁸. L'objectif serait de maintenir dans la durée d'une part le caractère *efficient* de la fiscalité écologique (taux suffisants pour changer les comportements de manière significative), et d'autre part son caractère *juste* (limitations voire absence d'exonérations pour des secteurs spécifiques) afin de ne pas miner les effets de long terme de la fiscalité environnementale⁹⁶⁹ et favoriser son acceptabilité par l'ensemble des contribuables⁹⁷⁰.

D'un point de vue juridique, le principe d'équité écologique devant les charges publiques qui fonde la fiscalité environnementale trouve déjà écho dans les textes constitutionnels, au niveau du principe « pollueur-payeur » d'ordre général posé par la Charte de l'environnement. Bien que ce principe « pollueur-payeur » n'implique pas nécessairement la mise en place d'une fiscalité écologique et n'en

climatique », *Toulouse School of Economics*, 21 novembre 2022. ; B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, *op. cit.*, p. 5.

⁹⁶⁶ V. par exemple : « Carbon pricing exemptions, the wrong way for affordable energy », *Canadian Climate Institute*, 17 octobre 2023. : « Carbon pricing is Canada's best tool to reduce the greenhouse gas emissions that cause climate change. [...] The evidence shows that it works. But it works best when applied evenly across all regions and all sectors of the economy. Carbon pricing works to reduce emissions by sending long-term signals to businesses and households. Expectations around future carbon prices matter for families who are considering investing in heat-pumps that can offer energy savings for years. » ; D. MENVIELLE, « La taxe carbone est indispensable », *op. cit.* : « Pratiquement tous les économistes sont pour la taxe carbone [Cependant il y a actuellement] beaucoup d'exemptions, pas assez de compensations pour les plus démunis [...] On peut faire beaucoup mieux, mais la taxe carbone est indispensable. »

⁹⁶⁷ Une approche similaire a été adoptée concernant le droit à l'IVG (interruption volontaire de grossesse), qui a été inscrit en mars 2024 à l'article 34 de la Constitution française : « La loi détermine les conditions dans lesquelles s'exerce la liberté garantie à la femme d'avoir recours à une interruption volontaire de grossesse. ». L'objectif affiché du gouvernement français était de « protéger » la loi Veil de 1975, car autrement, comme déclaré par le ministre de la Justice : « rien n'empêcherait une majorité au Parlement de contraindre excessivement, drastiquement, cette liberté des femmes, ou pire de l'abolir ». V. S. BARBARIT, « IVG dans la Constitution : qu'est-ce que ça va changer ? », *Public Sénat*, 4 mars 2024.

⁹⁶⁸ Par exemple, la pression exercée par le secteur du transport routier de marchandises a conduit à l'abandon de l'écotaxe poids-lourds en 2014, bien que cette dernière avait votée au Parlement auparavant. V. à ce sujet : M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 48.

⁹⁶⁹ V. par exemple concernant la taxe carbone : « Carbon pricing exemptions, the wrong way for affordable energy », *op. cit.*

⁹⁷⁰ Par exemple, les exemptions fiscales environnementales dont bénéficient le transport aérien en Europe et en France font l'objet de controverses. V. par exemple : « L'ONG Transport & Environnement dénonce les exemptions fiscales dont bénéficie le secteur aérien en Europe », *Le Monde.fr*, 13 juillet 2023.

constitue pas un strict fondement juridique⁹⁷¹, il est reconnu comme justifiant sa mise en œuvre⁹⁷², et pourrait donc être prolongé en matière fiscale. Un tel changement fournirait un appui renforcé à la fiscalité environnementale, notamment face à d'éventuelles remises en question au regard d'autres normes supra-législatives⁹⁷³.

Enfin, d'un point de vue budgétaire, la fiscalité environnementale est amenée à occuper une place croissante. En 2021, elle a ainsi rapporté environ 55 milliards d'euros en 2021 au regard des critères Eurostat⁹⁷⁴, à comparer par exemple aux 71 milliards d'euros rapportés par l'impôt sur les sociétés la même année. Si la CPA devait être introduite de manière à ce que la France atteigne un ratio de recettes fiscales environnementales au sein du PIB de 5%, soit une position en tête des pays européens, une telle CPA représenterait le premier poste de recettes de l'État avec des recettes d'environ 130 milliards d'euros sur la base du PIB 2023⁹⁷⁵. En conséquence, il serait opportun que la fiscalité environnementale n'ait plus à se considérer comme une fiscalité d'exception par rapport à la fiscalité de rendement⁹⁷⁶, dérogeant au principe d'équité sociale devant les charges publiques. Dans ce contexte, un ancrage constitutionnel lui permettrait à l'inverse d'être considérée comme une branche à part entière du système fiscal français, découlant du principe d'équité écologique devant les charges publiques.

590. **Proposition de consécration constitutionnelle de la fiscalité environnementale, par reconnaissance d'un principe d'équité écologique, à côté du principe d'équité sociale.** Au regard des considérations précédentes, la conception juridique de l'impôt, telle que posée dans la Constitution française, pourrait évoluer pour refléter un tel rôle. Il serait possible d'envisager que l'impôt concilie par nature *équité sociale* (répartition de l'impôt en fonction des facultés contributives de chacun) et *équité écologique* (répartition de l'impôt en fonction de l'impact environnemental de chacun), entraînant une forme de reconnaissance constitutionnelle de la fiscalité environnementale. Ce changement pourrait être effectué au sein de l'article 13

⁹⁷¹ V. § 51 pour plus de précisions.

⁹⁷² CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, op. cit., p. 27

⁹⁷³ V. à ce sujet : C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 21 et suivants.

⁹⁷⁴ C. LARRIEU (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, op. cit., p. 73.

⁹⁷⁵ V. § 504 pour un raisonnement détaillé permettant d'aboutir à ces chiffres.

⁹⁷⁶ De manière symptomatique, on peut par exemple reprendre une définition donnée par le Conseil d'État de la fiscalité incitative : « En principe, une mesure fiscale a vocation à procurer des ressources aux personnes publiques pour financer leurs activités d'intérêt général comme cela résulte des termes mêmes de l'article 13 de la déclaration de 1789, y compris sous forme de redistribution. On parle parfois de « fiscalité de rendement ». La fiscalité est dite « incitative » ou « comportementale » lorsque la mesure vise à titre principal non à prélever des ressources mais à orienter le comportement des acteurs dans un sens déterminé. », *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative »*, op. cit. [Nous soulignons]

DDHC, qui pose actuellement le *principe d'équité sociale devant les charges publiques*, en y consacrant un *principe d'équité écologique devant les charges publiques*. L'article 13 DDHC pourrait alors être modifié ainsi :

DDHC, article 13 - Version actuelle

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

DDHC, article 13 - Version proposée

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés contributives, et, s'il y a lieu, en raison de l'impact environnemental de leurs comportements.

L'expression « *également répartie* » revêtirait deux acceptions : une égale répartition en fonction des capacités contributives de chacun, c'est-à-dire une *équité sociale* de l'impôt (objectif de redistribution des richesses), et éventuellement une égale répartition en fonction de l'impact environnemental des comportements de chacun, c'est-à-dire une *équité écologique* de l'impôt (objectif de protection de l'environnement).

L'expression « *et* » consacrerait la possibilité pour le législateur de pondérer de manière variée les principes d'équité sociale et d'équité écologique lorsqu'il définit des instruments fiscaux. Ces derniers pourraient ainsi osciller entre un *principe pur d'équité sociale*⁹⁷⁷ ou un *principe prédominant d'équité écologique*⁹⁷⁸ – mais non pas un *principe pur d'équité écologique* comme détaillé au paragraphe ci-dessous.

L'expression « *s'il y a lieu* » aurait deux utilités. Premièrement, cette formulation accorderait une primauté au *principe d'équité sociale* par rapport au *principe d'équité écologique*. Un instrument fiscal devrait ainsi toujours prendre en compte, de manière plus ou moins marquée, les capacités contributives des contribuables, en ligne avec le contrôle qu'effectue le juge constitutionnel, même

⁹⁷⁷ On entend donc par là un *principe pur d'égalité-entraide* (v. § 588 sur les simplifications des appellations) ; Par exemple, l'impôt sur le revenu suit un *principe pur d'équité sociale*.

⁹⁷⁸ On entend donc par là un *principe prédominant d'égalité-responsabilité environnementale* (v. § 588 sur les simplifications des appellations) ; Par exemple, certains instruments fiscaux environnementaux pourront être considérés comme suivant un *principe prédominant d'équité écologique*, mêlant équité écologique et équité sociale : v. § 68.

lorsque ce contrôle concerne certains instruments de fiscalité comportementale⁹⁷⁹. La prise en compte de l'impact écologique des comportements des contribuables apparaîtrait alors dans certaines situations, de manière cumulative. En conséquence, ne seraient pas admis les instruments fiscaux suivant un principe *d'équité écologique* « pur », ce qui est cohérent étant donné que dans ce cas, ceux-ci s'apparenteraient à des redevances⁹⁸⁰. Deuxièmement, la formulation « *s'il y a lieu* » impliquerait qu'un instrument fiscal devrait tenir compte de l'impact écologique des comportements seulement lorsque cela est pertinent, c'est-à-dire lorsque le législateur, en instituant cet instrument fiscal, a entendu poursuivre un objectif de protection de l'environnement tel que posé par la Charte de l'environnement⁹⁸¹. En effet, il y a équivalence entre les deux aspects précités⁹⁸². La formulation « *s'il y a lieu* », bien

⁹⁷⁹ En matière de fiscalité comportementale (se replaçant donc dans un principe d'égalité-responsabilité), le Conseil constitutionnel a pu ainsi se demander, concernant la contribution sur les boissons énergisantes, si cette imposition pouvait revêtir un caractère confiscatoire au regard des capacités contributives des contribuables : Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *op. cit.*, § 13 : « *Considérant, en second lieu, que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; [...] que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* ».

⁹⁸⁰ V. § - pour plus de précisions. En effet, les redevances peuvent parfois être liées à des externalités négatives, typiquement environnementales, engendrées par l'agent pour la société lorsqu'il utilise un service. V. par exemple : CONSEIL D'ETAT, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, *op. cit.*, pp. 19 et suivantes. : le coût du péage payé par les usagers d'une autoroute peut inclure le coût de la construction de murs « anti-bruit » le long des autoroutes pour atténuer les nuisances sonores engendrées ; Sur la proximité entre la version réparatoire du principe « pollueur-payeur » et la nature juridique de redevance, v. C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, *op. cit.*, § 19.

⁹⁸¹ V. § 49.

⁹⁸² Pour un instrument fiscal donné, il y a équivalence entre les propositions « *l'instrument fiscal tient compte de l'impact écologique des comportements des contribuables* » et « *l'instrument fiscal poursuit un objectif de protection de l'environnement* ».

- Preuve de l'implication directe : Si l'instrument fiscal tient compte de l'impact écologique des comportements des contribuables dans ses modalités de prélèvements, il incite les contribuables à se comporter de manière plus vertueuse d'un point de vue environnemental. Par conséquent, il dispose d'*efficacité environnementale incitative*, et contribue bien à protéger l'environnement.
- Preuve de l'implication réciproque : Si l'instrument fiscal poursuit un objectif de protection de l'environnement, il est reconnu, tant parmi les juristes¹ que parmi les économistes², que son efficacité environnementale doit avant tout passer par une *efficacité environnementale incitative* (réorientation des comportements des contribuables à grande échelle induite par le signal prix créé par l'imposition), l'*efficacité environnementale budgétaire* (affectation des recettes de l'impôt à des finalités environnementales) ne venant qu'à titre optionnel. Par conséquent, cet instrument fiscal doit tenir compte de l'impact écologique des comportements des contribuables dans ses modalités de prélèvement.

¹ V. par exemple : P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.* : « *Dans la pureté des principes, une fiscalité écologique devrait exclusivement revêtir une finalité comportementale. Pour être efficace, elle devrait, à l'inverse des*

que succincte, serait donc suffisante, et pourrait si besoin d'être explicitée par le Conseil constitutionnel dans sa jurisprudence⁹⁸³.

L'expression « *en raison de l'impact environnemental de leurs comportements* »⁹⁸⁴ consacrerait le principe d'équité écologique, et viendrait faire en écho, en miroir, à l'expression « *en raison de leur facultés contributives* », qui consacre le principe d'équité sociale. Le terme « *impact environnemental* » ferait référence à un impact sur « *l'environnement* » tel qu'entendu au sein de la Charte de l'environnement⁹⁸⁵. Pour avoir un sens, l'appréciation de cet impact écologique (par exemple les émissions de gaz à effet de serre engendrées par un contribuable) devrait nécessairement se faire à la lumière du but spécifique poursuivi par le législateur en matière environnementale lorsqu'il institue un instrument fiscal (par exemple, limiter le changement climatique dû aux émissions de gaz à effet de serre d'origine humaine)⁹⁸⁶.

préceptes de la fiscalité générale à finalité de rendement, avoir une assiette ciblée et un taux élevé afin d'être réellement incitative pour le contribuable et conduire à l'adoption de l'attitude recherchée. »

² V. par exemple : M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.*, § 58 « *Une taxe écologique est définie par son assiette et son taux mais non par l'utilisation de ses recettes : elle taxe des produits polluants à un taux égal (autant que faire se peut, étant donné les incertitudes liées à son estimation) au dommage marginal provoqué par cette pollution afin de réorienter les comportements d'achat vers des produits ou technologies moins polluants. [...] Les taxes en question existent indépendamment de l'utilisation des fonds obtenus, même lorsqu'ils contribuent au financement de dépenses publiques sans rapport avec l'environnement. »*

⁹⁸³ V. § 591.

⁹⁸⁴ On se place ainsi en ligne avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de fiscalité environnementale, où un critère d'appréciation de l'impact environnemental des comportements des contribuables est systématiquement dégagé : concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 36. ; concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81. ; concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 4.

⁹⁸⁵ Charte de l'environnement, *op. cit.*, Préambule : « *Considérant que les ressources et les équilibres naturels ont conditionné l'émergence de l'humanité ; Que l'avenir et l'existence même de l'humanité sont indissociables de son milieu naturel ; Que l'environnement est le patrimoine commun des êtres humains ; Que l'homme exerce une influence croissante sur les conditions de la vie et sur sa propre évolution ; Que la diversité biologique, l'épanouissement de la personne et le progrès des sociétés humaines sont affectés par certains modes de consommation ou de production et par l'exploitation excessive des ressources naturelles ; Que la préservation de l'environnement doit être recherchée au même titre que les autres intérêts fondamentaux de la Nation* » [Nous soulignons].

⁹⁸⁶ On se place ainsi en ligne avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de fiscalité environnementale, où le juge constitutionnel commence toujours par examiner le but poursuivi par le législateur : concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 35. ; concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81. ; concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 7.

591. **Implications jurisprudentielles - Grille d'analyse harmonisée pour le contrôle constitutionnel du principe d'égalité devant les charges publiques.** La modification de l'article 13 de la DDHC consacrerait ainsi la possibilité pour un instrument fiscal de suivre, selon des proportions variées, à la fois un *principe d'équité sociale* et un *principe d'équité écologique* devant les charges publiques. L'article 13 DDHC proposé permettrait ainsi au législateur de se prévaloir dans le même temps d'un objectif « tourné vers l'interne » de *redistribution des richesses* et d'un objectif « tourné vers l'externe » de *protection de l'environnement* lors de la conception d'un instrument fiscal, possibilité qui ne lui est pas offerte aujourd'hui⁹⁸⁷. Cet article permettrait ainsi d'harmoniser en une grille d'analyse unique les différentes méthodes de contrôle qu'utilise actuellement le juge constitutionnel selon qu'il est confronté à une imposition de rendement ou à une imposition comportementale environnementale. Ainsi, l'interprétation jurisprudentielle qu'effectue le Conseil constitutionnel de l'article 13 de la DDHC et de l'article 34, § 1 de la Constitution⁹⁸⁸ serait ajustée comme ci-dessous :

Interprétation jurisprudentielle par le Conseil constitutionnel de l'article 13 de la DDHC et de l'article 34 de la Constitution – Version actuelle

*Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.*⁹⁸⁹

⁹⁸⁷ En effet, le juge constitutionnel, actuellement, « n'admet pas que, pour une même mesure fiscale, le législateur se prévale à la fois d'un objectif de rendement, qui est l'objectif "naturel" de l'impôt, et d'un objectif comportemental. Dans ce cas, le Conseil recherche lequel des deux objectifs de législateur a privilégié » : v. commentaire de la décision suivante du Conseil constitutionnel : Cons. Const., décision n°2016-571 QPC du 30 septembre 2016, *op. cit.*

⁹⁸⁸ Constitution française du 4 octobre 1958, *op. cit.*, art. 34, § 1 : « La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

⁹⁸⁹ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2019-796 DC du 27 décembre 2019, *op. cit.*

Interprétation jurisprudentielle par le Conseil constitutionnel de l'article 13 de la DDHC et de l'article 34 de la Constitution – Version proposée

Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés contributives, et, lorsque le législateur a entendu poursuivre un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement, en raison de l'impact environnemental de leurs comportements » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ou, s'il y a lieu, au regard de l'impact environnemental de leurs comportements ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des citoyens et, s'il y a lieu, les règles selon lesquelles doivent être appréciées l'impact environnemental de leurs comportements. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel utiliserait ainsi la grille d'analyse ci-dessous pour contrôler la conformité d'un instrument fiscal au principe d'égalité-responsabilité.

Premièrement, il serait nécessaire de déterminer l'objectif qu'a entendu poursuivre le législateur en établissant l'imposition, à savoir un objectif de rendement budgétaire (c'est-à-dire un objectif de redistribution des richesses entre contribuables) et/ou un objectif donné de protection de l'environnement (par exemple, limiter les effets du changement climatique)⁹⁹⁰.

Deuxièmement, l'impôt devrait être fonction des capacités contributives des contribuables si le législateur a entendu poursuivre un objectif de rendement budgétaire⁹⁹¹, et/ou fonction de l'impact environnemental des comportements des contribuables si le législateur a entendu poursuivre un objectif de protection de l'environnement⁹⁹² : « en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au

⁹⁹⁰ On se place ainsi en ligne directe avec la grille d'analyse actuelle du Conseil constitutionnel. V. par exemple : concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 35. ; concernant la contribution carbone : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81. ; concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 7.

⁹⁹¹ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, *op. cit.*, § 4.

⁹⁹² V. par exemple concernant la TGAP : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.*, § 36. ; concernant la « contribution carbone » : Cons. Const.,

législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des citoyens et, s'il y a lieu, les règles selon lesquelles doivent être appréciées l'impact environnemental de leurs comportements ».

Troisièmement, les éventuelles différences de traitement devraient être basées sur des critères objectifs et rationnels⁹⁹³ ou bien justifiées par la poursuite d'un objectif d'intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques⁹⁹⁴. « *En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose.* »

Quatrièmement, ces différences de traitement ne doivent pas aller jusqu'à entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Ce critère doit toujours⁹⁹⁵ être apprécié au regard des capacités contributives des contribuables (par exemple ne pas revêtir un caractère confiscatore ⁹⁹⁶). Si l'imposition poursuit un objectif de protection de l'environnement, ce critère doit également être apprécié au regard de l'impact environnemental des comportements des contribuables (par exemple, ne pas exempter totalement une large catégorie de contribuables ⁹⁹⁷) : « *Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, [en particulier] si l'impôt revêtait un caractère confiscatore ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ou, s'il y a lieu, au regard de l'impact environnemental de leurs comportements* ».

Enfin, quelques remarques peuvent être faites. D'une part, ces modalités de contrôle des instruments fiscaux au regard du principe d'égalité pourraient être étendues aux instruments simili-fiscaux, en prolongeant le raisonnement suivi par le Conseil constitutionnel à certaines occasions. En effet, pour vérifier si le principe d'égalité était respecté, celui-ci a par exemple pu exercer son contrôle sur la contribution carbone (dispositif *fiscal*) de pair avec le SEQE-UE (dispositif *simili-*

décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 81. ; concernant la TIRIB : Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, *op. cit.*, § 4.

⁹⁹³ V. par exemple : Cons. Const., décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, *op. cit.*, § 14. ; pour un exemple plus récent, v. Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, *op. cit.*, § 4. ; v. également § 60 pour plus de détails.

⁹⁹⁴ V. par exemple : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82.

⁹⁹⁵ Réapparaît ici à nouveau la primauté du *principe d'égalité-entraide* sur le *principe d'égalité-responsabilité* consacrée dans l'article 13 DDHC proposé. V. § 0.

⁹⁹⁶ V. par exemple concernant la contribution sur les boissons énergisantes : Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *op. cit.*, § 13 : « *Considérant, en second lieu, que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; [...] que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatore* ».

⁹⁹⁷ V. par exemple concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82. : censure du fait de l'exemption d'un grand nombre de secteurs économiques.

fiscal)⁹⁹⁸. D'autre part, ce contrôle, basé sur un fondement juridique renforcé de la fiscalité écologique, pourrait motiver la censure d'instruments fiscaux défavorables à l'environnement sur la base de l'article 6 de la Charte de l'environnement⁹⁹⁹, censure qui n'est pas encore systématique aujourd'hui¹⁰⁰⁰.

Section 2 – La consécration d'un principe « d'affectation-entraide » et « d'affectation-responsabilité » des recettes fiscales

592. **Introduction.** La dualité *principe d'entraide* – *principe de responsabilité* permet de fonder diverses formes du principe d'affectation des recettes fiscales, dans une optique d'élargissement des possibilités offertes par la LOLF, notamment pour la fiscalité environnementale¹⁰⁰¹. En effet, ce principe d'affectation peut alors être modulé entre deux bornes : le *principe d'universalité budgétaire* que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'affectation-entraide* » et le principe de filiation budgétaire que l'on appelle à titre pédagogique « *principe d'affectation-responsabilité* » des recettes fiscales.
593. **Plan d'étude.** On définit tout d'abord les diverses formes que peut revêtir le principe d'affectation des recettes fiscales, entre *principe d'affectation-entraide* et *principe d'affectation-responsabilité* (– Sous-section 1 –). On examine ensuite les implications possibles pour les textes législatifs, en particulier la LOLF, d'une formalisation du *principe prédominant d'affectation-responsabilité* (– Sous-section 2 –).

⁹⁹⁸ V. concernant la « contribution carbone » : *Ibid.*, § 82. : « [...] l'exemption totale de la contribution peut être justifiée si les secteurs économiques dont il s'agit sont spécifiquement mis à contribution par un dispositif particulier ; qu'en l'espèce, si certaines des entreprises exemptées du paiement de la contribution carbone sont soumises au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, il est constant que ces quotas sont actuellement attribués à titre gratuit et que le régime des quotas payants n'entrera en vigueur qu'en 2013 et ce, progressivement jusqu'en 2027 ; qu'en conséquence, 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront totalement exonérées de contribution carbone [...] ».

⁹⁹⁹ Charte de l'environnement, *op. cit.*, art. 6 : « Les politiques publiques doivent promouvoir un développement durable. À cet effet, elles concilient la protection et la mise en valeur de l'environnement, le développement économique et le progrès social. ». La censure de dépenses fiscales étant trop défavorables à l'environnement pourrait être fondée à priori sur cet article de la Charte de l'environnement - v. à ce sujet : S. CAUDAL, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », *op. cit.*

¹⁰⁰⁰ V. par exemple l'assujettissement des exportations d'électricité renouvelable à la CSPE, validée en 2005 malgré un contrôle au regard de l'article 6 de la Charte de l'environnement, pour des raisons liées au droit de l'UE : Cons. Const., décision n°2005-516 DC du 07 juillet 2005, Journal officiel du 14 juillet 2005, page 11589, texte n° 3., § 24 et 25.

¹⁰⁰¹ V. § 69 et suivants.

Sous-section 1 – La définition du principe d'affectation-entraide et d'affectation-responsabilité

594. **Introduction.** Par défaut, les recettes fiscales suivent un principe d'universalité budgétaire, posé à l'article 6 de la LOLF¹⁰⁰², et peuvent financer l'ensemble des dépenses publiques. Le principe d'universalité budgétaire peut ainsi s'identifier à un *principe d'affectation-entraide*¹⁰⁰³ poursuivant un objectif de redistribution des richesses : l'ensemble des contribuables participent solidairement à un même budget global, indépendamment des impôts dont ils s'acquittent spécifiquement.

Diverses exceptions sont admises par la LOLF : budgets annexes, comptes spéciaux, fonds de concours, attributions de produits, rétablissements de crédits, affectation d'impositions à des personnes morales autres que l'État¹⁰⁰⁴. En outre, la version réparatoire du principe « pollueur-payeur », posée à l'article 4 de la Charte de l'environnement, permet de dégager un principe de filiation budgétaire, aussi appelé *principe d'affectation-responsabilité*¹⁰⁰⁵.

Ces deux principes trouvent parfois à s'exercer simultanément : par exemple, la fiscalité environnementale semble se placer à l'intermédiaire entre le principe d'universalité budgétaire (ou *principe d'affectation-entraide*) et le principe de filiation budgétaire (ou *principe d'affectation-responsabilité*), au sens que les recettes sont ciblées vers une finalité spécifiquement écologique, sans pour autant qu'il y ait de lien direct entre paiement effectué par le contribuable et réparation des dommages causés par ce contribuable¹⁰⁰⁶. Dans ce type de cas hybride, on parlera de principe *d'affectation-entraide-responsabilité*.

595. **Définitions.** On pose ainsi les définitions suivantes.

- **Principes d'affectation « purs » :**

- *Principe d'affectation-entraide* ou *Principe d'universalité budgétaire* ou *Principe d'affectation générique* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal consistant à affecter ses recettes de manière générique, c'est-à-dire à toute finalité possible.
- *Principe d'affectation-responsabilité* ou *Principe de filiation budgétaire* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal taxant des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent au

¹⁰⁰² Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 6, § 3. : « L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général. »

¹⁰⁰³ V. § 71 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁰⁴ V. § 73 pour plus de précisions.

¹⁰⁰⁵ V. § 74 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁰⁶ V. § 75 pour plus de précisions.

regard d'un objectif d'intérêt général donné, consistant à directement affecter ses recettes à la réparation de l'impact de ce comportement¹⁰⁰⁷.

- **Principes d'affectation « intermédiaires » :**

- *Principe d'affectation-entraide-responsabilité se traduisant souvent en un Principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général donné suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes :* Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal taxant des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent au regard d'un objectif d'intérêt général donné, consistant à affecter ses recettes à cet objectif d'intérêt général, sans pour autant qu'il y ait de lien direct entre paiement effectué par le contribuable et réparation des dommages causés par ce contribuable.
- *Principe prédominant d'affectation-responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes :* Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal taxant des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent au regard d'un objectif d'intérêt général donné, consistant à indirectement affecter ses recettes à la réparation de l'impact de ce comportement¹⁰⁰⁸.

596. **Commentaires.** Les définitions précédemment posées permettent de mettre en perspective divers principes posés par la LOLF.

Le principe d'affectation-entraide des recettes simili-fiscales correspond au principe d'universalité budgétaire posé à l'article 6, § 2 de la LOLF : « *Le budget décrit, pour une année, l'ensemble des recettes et des dépenses budgétaires de l'État. Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les*

¹⁰⁰⁷ L'expression « consistant à directement affecter ses recettes à la réparation de l'impact de ce comportement » impose une affectation directe des recettes à la répartition de l'impact occasionné par le comportement. En conséquence, cette expression concerne notamment les redevances pour service rendu, qui se caractérisent par un tel principe de contrepartie directe : v. Cons. Const., décision n°76-92 L du 6 octobre 1976, *op. cit.* ; CE, 21 nov. 1958, *op. cit.* : « [...] les charges d'un service public déterminé soient financées par ses usagers au moyen d'une redevance qui trouve sa contrepartie directe et proportionnelle dans les prestations fournies par ce service ».

¹⁰⁰⁸ L'expression « consistant à indirectement affecter ses recettes à la réparation de l'impact de ce comportement » permet à la puissance publique de disposer de souplesse dans les modalités d'affectation des recettes générées par un instrument simili-fiscal, en n'imposant pas nécessairement que les recettes issues de la taxation d'un comportement aillent directement à la réparation de l'impact de ce comportement. Ainsi, la puissance publique pourra agréger les recettes récoltées issues de la taxation de divers comportements, puis les rediriger vers la réparation de ces comportements. C'est typiquement le cas de la CPA reçue, qui finance uniquement des actions de remédiation dans le cas d'un principe « dépollueur-receveur ». Ce n'est cependant pas le cas de l'APE d'action, qui finance des actions de réparation ou de prévention, et suit par-là plutôt un principe d'affectation-entraide-responsabilité.

dépenses. ». Dans un objectif de redistribution des richesses, ce principe pose que les recettes d'un prélèvement simili-fiscal doivent être affectées à toute finalité possible.

Le principe d'affectation-responsabilité et le principe prédominant d'affectation-responsabilité des recettes simili-fiscales correspondent au principe de filiation budgétaire, et généralisent la version réparatoire du principe « pollueur-payeur » posée à l'article 4 de la Charte de l'environnement. Dans un objectif d'intérêt général donné, ces principes posent que les recettes d'un prélèvement simili-fiscal doivent être directement ou indirectement affectées à la réparation de l'impact des comportements taxés par le prélèvement simili-fiscal.

Le principe d'affectation-entraide-responsabilité des recettes simili-fiscales est une version hybride du principe d'affectation-entraide et du principe d'affectation-responsabilité, lorsque la puissance publique souhaite poursuivre à la fois un objectif de redistribution des richesses et un objectif d'intérêt général donné. Un compromis généralement retenu en pratique est l'affectation des recettes simili-fiscales à l'objectif d'intérêt général concerné, le dommage causé par le contribuable ayant justifié le paiement à l'administration fiscale n'étant alors pas nécessairement en rapport avec les finalités financées¹⁰⁰⁹. Le compromis entre principe d'universalité budgétaire et principe de filiation budgétaire se traduit dans ce cas en un principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général donné.

597. **Propriétés concernant le principe d'affectation des recettes fiscales.** Au regard des considérations précédentes, les définitions précédemment posées appellent les propriétés suivantes en matière fiscale.

Lorsqu'un instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif de rendement budgétaire / redistribution des richesses, c'est-à-dire s'inscrit dans un principe d'entraide, il doit tendre à suivre un principe d'affectation-entraide, c'est-à-dire un principe d'universalité budgétaire¹⁰¹⁰, sauf dérogation justifiée par un objectif d'intérêt général.

Lorsqu'un instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif d'intérêt général donné (hors redistribution des richesses), c'est-à-dire s'inscrit dans un principe prédominant de responsabilité¹⁰¹¹, il doit tendre à suivre un principe prédominant d'affectation-responsabilité en lien avec cet objectif d'intérêt général, sauf

¹⁰⁰⁹ C'est par exemple le cas de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, taxant la consommation de certains produits pétroliers en France, qui est partiellement affectée (22% de ses recettes en 2016) au CAS « Transition énergétique » visant à financer le soutien aux énergies renouvelables : v. § 75.

¹⁰¹⁰ Cette propriété s'inscrit en droite ligne de l'article 6, § 3 de la LOLF : « L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général. ».

¹⁰¹¹ Pour rappel, un principe prédominant de responsabilité désigne un principe d'entraide-responsabilité avec prédominance du principe de responsabilité. V. § 578.

dérogation justifiée par un autre objectif d'intérêt général¹⁰¹². En pratique, la puissance publique voudra généralement poursuivre un principe d'entraide marqué lors de l'affectation des recettes d'un instrument fiscal¹⁰¹³ : dans ce cas, celui-ci suivra alors un *principe d'affectation-entraide-responsabilité* se traduisant souvent en un *principe d'universalité budgétaire au sein de cet objectif d'intérêt général*¹⁰¹⁴.

598. **Établissement de ces propriétés.** Plusieurs considérations viennent en appui des deux propriétés précédentes.

D'abord, ces propriétés présentent un avantage conceptuel, en imposant une correspondance entre l'objectif poursuivi par le législateur (respectivement un *principe d'entraide* ou un *principe prédominant de responsabilité*) et le principe d'affectation des recettes fiscales de l'imposition (respectivement un *principe d'affectation-entraide*, ou un *principe prédominant d'affectation-responsabilité*).

Ensuite, ces propriétés présentent un avantage pédagogique, en imposant un lien de similarité entre *l'externalité-source* dont bénéficient les contribuables et ayant fondé le prélèvement de l'impôt et *l'externalité-destination* faisant l'objet de l'affectation des recettes de l'impôt. En conséquence, ce type d'imposition serait susceptible d'être mieux compris et par là mieux accepté par les contribuables¹⁰¹⁵. Dans le cas d'une imposition poursuivant un *objectif de redistribution des richesses* et s'inscrivant dans un *principe d'entraide* (par exemple, l'impôt sur les sociétés), *l'externalité-source* sera ainsi générique (on pourra considérer qu'il s'agit de la mise à disposition par l'État d'un cadre général propice au développement personnel et économique¹⁰¹⁶), en écho à une *externalité-destination* générique (l'affectation au

¹⁰¹² Par exemple, dans un objectif d'intérêt général de *sauvegarde du pouvoir d'achat des contribuables*, il pourra être admis que les recettes fiscales environnementales soient affectées à des mesures redistributives de subventions aux ménages les plus modestes ou de baisses d'imposition. V. à ce sujet : CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, op. cit. , p. 104 et suivantes. ; v. également § 507 et suivants pour plus de précisions sur les différents modes d'utilisation des recettes fiscales environnementales.

¹⁰¹³ Par exemple, dans le cas de la fiscalité environnementale, la puissance publique utilisera les recettes générées non pas seulement pour financer des actions de dépollution dans le cadre du principe « dépollueur-receveur » (dans un *principe prédominant de responsabilité*), mais aussi en généralement pour financer des actions de réparation au-delà du principe « dépollueur-receveur » ou des actions de prévention (dans un *principe d'entraide-responsabilité*).

¹⁰¹⁴ Par exemple, dans le cas de la fiscalité environnementale, ses recettes pourront être affectées en principe des mesures de restauration écologique, afin de réparer les dommages causés par les agents pollueurs.

¹⁰¹⁵ V. par exemple : C. DE PERTHUIS, « Du bon usage de la fiscalité écologique », *Les Echos*, 14 novembre 2018, p. 12. : « Pour la majorité des citoyens (élus compris), un impôt vert est un impôt qui doit financer la transition écologique ».

¹⁰¹⁶ Cette externalité-source fait échos aux textes constitutionnels. V. notamment Constitution française du 27 octobre 1946., Préambule, art. 10 : « La Nation assure à l'individu et à la famille les conditions nécessaires à leur développement. » et art. 11 : « Elle garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. Tout être humain qui, en raison de son âge, de

budget général¹⁰¹⁷, ayant pour objet de financer des mesures permettant de faire prospérer ce cadre). Dans le cas d'une imposition poursuivant prioritairement un *objectif d'intérêt général* (hors redistribution des richesses) et s'inscrivant dans un *principe prédominant de responsabilité* (par exemple, une imposition environnementale), l'*externalité-source* sera spécifique (par exemple, la « mise à disposition » par l'État d'un environnement naturel équilibré et respectueux de la santé¹⁰¹⁸), en écho à une *externalité-destination* spécifique (par exemple, l'affectation à un CAS hypothétique « Protection de l'environnement », ayant pour objet de financer des mesures de prévention et de restauration à finalité écologique¹⁰¹⁹).

Enfin, ces propriétés présentent divers avantages budgétaires. Un premier avantage consiste en une meilleure pérennité budgétaire procédant de la cohérence de dynamiques économiques entre l'assiette d'imposition et les dépenses engendrées. En effet, dans le cas d'une imposition poursuivant un *objectif de redistribution des richesses* et s'inscrivant dans un *principe d'entraide*, l'assiette de l'impôt est fonction des capacités contributives des contribuables¹⁰²⁰, et est donc réputée relativement « stable » au global¹⁰²¹. Il est donc budgétairement pérenne de les affecter à des charges publiques globales elles aussi réputées relativement « stables »¹⁰²². À l'inverse, dans le cas d'une imposition poursuivant prioritairement un *objectif d'intérêt général* (hors redistribution des richesses) et s'inscrivant dans un *principe prédominant de responsabilité*, l'assiette de l'imposition

son état physique ou mental, de la situation économique, se trouve dans l'incapacité de travailler a le droit d'obtenir de la collectivité des moyens convenables d'existence. ».

Or, l'impôt, lorsqu'il suit un *principe d'entraide*, vise prioritairement à la couverture des charges publiques, qui elles-mêmes visent à l'État d'assurer son rôle. : v. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, *op. cit.*, art. 13 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable [...] ».

On peut donc bien considérer qu'un impôt suivant un principe d'entraide est fondé par une externalité-source générique consistant en la mise à disposition par l'État d'un cadre général propice au développement personnel et économique.

¹⁰¹⁷ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 6, § 3 : « L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général. ».

¹⁰¹⁸ Cette externalité source fait écho aux textes constitutionnels. V. notamment : Charte de l'environnement, *op. cit.*, art. 1 : « Chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et respectueux de la santé. ».

¹⁰¹⁹ On remarque que cet exemple se replace bien dans un *principe d'affectation-entraide-responsabilité*. En effet, les mesures écologiques de prévention relèvent d'un *principe d'entraide*. Les mesures écologiques de restauration relèvent elles d'un *principe de responsabilité* pour la part correspondant à la réparation de l'impact écologique causé par les agents économiques pollueurs taxés, et relèvent d'un *principe d'entraide* pour le reste. V. § 538 et suivants pour un raisonnement détaillé à ce sujet.

¹⁰²⁰ V. § 583 et suivants.

¹⁰²¹ À l'exclusion d'éventuels changements de dynamique macroéconomique, par exemple la croissance du PIB par habitant, impliquant potentiellement un accroissement moyen des facultés contributives. Dans cette optique, un indicateur fiscal courant sont les recettes fiscales totales d'un pays en pourcentage du PIB : v. par exemple « Chapitre 3. Mise en place de politiques fiscales permettant de consolider le modèle nordique », *Études économiques de l'OCDE*, 2008, vol. 6, n° 6, pp. 61-94.

¹⁰²² V. note 1021.

est fonction de l'impact des comportements des contribuables¹⁰²³, et a donc vocation à être décroissante si ceux-ci adoptent des comportements plus vertueux¹⁰²⁴. Il est donc aussi budgétairement pérenne de les affecter au financement d'actions en faveur de cet objectif d'intérêt général : en effet, le coût de ces actions devrait à priori également être décroissant si les contribuables adoptent des comportements plus vertueux. Un second avantage est l'incitation à une meilleure discipline budgétaire : lorsqu'il poursuit un objectif d'intérêt général, le législateur sera à priori moins biaisé sur les taux de fiscalité comportementale qu'il fixe s'il est conscient que les recettes générées ne pourront pas être utilisées dans des domaines non liés à cet objectif d'intérêt général, par exemple pour combler des déficits budgétaires¹⁰²⁵. En particulier, cela permettrait d'éviter un détournement de la fiscalité environnementale en fiscalité de rendement servant des fins non écologiques, comme cela a pu être critiqué actuellement en France¹⁰²⁶.

599. **Propriétés concernant le principe d'égalité devant les charges publiques et le principe d'affectation des recettes fiscales.** Au vu des propriétés posées aux § 585 et 597, on obtient donc les propriétés suivantes en matière fiscale.

Lorsqu'un instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif de rendement budgétaire / redistribution des richesses, c'est-à-dire s'inscrit dans un *principe d'entraide*, il doit suivre un *principe d'égalité-entraide*¹⁰²⁷ et un *principe d'affectation-entraide*¹⁰²⁸, sauf dérogation justifiée par un objectif d'intérêt général.

Lorsqu'un instrument fiscal poursuit prioritairement un objectif d'intérêt général donné (hors redistribution des richesses), c'est-à-dire s'inscrit dans un

¹⁰²³ V. § 583 et suivants.

¹⁰²⁴ V. par exemple : P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.*, § 16. : « [...] si les comportements néfastes pour l'environnement disparaissent en raison de ce que le tarif de la taxe s'avère suffisamment dissuasif, alors les recettes ont vocation à diminuer, voire à disparaître, ce qui pose un problème de financement des politiques publiques auxquelles ces ressources avaient été affectées. »

¹⁰²⁵ C'est par exemple le reproche qui avait été fait en 2018 à la trajectoire prévue de hausse de taux de la « contribution carbone », la légitimité d'une telle hausse ayant été contestée étant donné que cette taxe n'était pas entièrement affectée à des finalités écologiques. Il s'agissait d'une des raisons qui avait provoqué le mouvement dit des « Gilets jaunes ». V. par exemple « Où vont les recettes de la taxe carbone ? », *op. cit.*

¹⁰²⁶ V. par exemple à ce sujet P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *op. cit.* : « On constate cependant que, non sans une certaine hypocrisie, les pouvoirs publics assignent plus ou moins implicitement à une fiscalité qualifiée d'environnementale des objectifs de rendement budgétaire en donnant aux prélèvements en cause des assiettes larges et des taux faibles. Dans cette optique, l'objectif semble davantage de tirer un profit fiscal d'habitudes et de comportements néfastes à l'environnement que de les faire cesser. » ; M. CHIROLEU-ASSOULINE, « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *op. cit.* : « [La fiscalité écologique est] dévoyée par la recherche du rendement plutôt que des incitations [...] Or, ce qui fait la force d'un impôt de rendement fait la faiblesse d'un impôt incitatif : dans le premier cas, il suffit d'un taux faible appliqué à une assiette large pour garantir des recettes importantes alors que dans l'autre, seules des hausses importantes des taux peuvent réduire significativement la consommation. »

¹⁰²⁷ V. note 954.

¹⁰²⁸ V. note 1010.

principe prédominant de responsabilité, il doit suivre un *principe prédominant d'égalité-responsabilité* et un *principe prédominant d'affectation-responsabilité* en lien avec cet objectif d'intérêt général, sauf dérogation justifiée par un autre objectif d'intérêt général¹⁰²⁹.

600. **Transition.** Ainsi, en matière fiscale, les impositions de rendement devraient suivre un pur *principe d'affectation-entraide* (ou *principe d'universalité budgétaire*), tandis que les impositions dites comportementales devraient suivre *principe prédominant d'affectation-responsabilité* (ou en pratique tout au moins un *principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général*). On examine à présent quelles seraient les implications pour les textes législatifs, en particulier la LOLF, d'une reconnaissance élargie d'un *principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général* des recettes fiscales, au vu des propriétés précédentes.

Sous-section 2 – Les implications du principe d'affectation-entraide et d'affectation-responsabilité en matière juridique

601. **Introduction.** Pour la LOLF, la règle d'affectation des recettes fiscales est le *principe d'universalité budgétaire* (ou *principe d'affectation-entraide*), comme le dispose l'article 6, § 3 de la LOLF. Par contraste, le *principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général* dispose d'une reconnaissance inférieure : s'il est permis par les exceptions admises par la LOLF à la règle d'universalité budgétaire, il n'existe pas d'article spécifique consacrant un tel principe. Ce principe pourrait donc trouver à être reconnu par la LOLF de manière aussi explicite que le *principe d'universalité budgétaire*. L'enjeu est significatif : il s'agit d'institutionnaliser le fait qu'une imposition dite comportementale, notamment la fiscalité environnementale, doit voir ses recettes affectées en principe à l'objectif d'intérêt général qu'elle poursuit.
602. **Consécration législative du principe prédominant d'affectation-responsabilité.** Comme étudié en début d'étude¹⁰³⁰, le compte d'affectation spéciale (CAS) constitue potentiellement l'instrument budgétaire le plus adapté, de par sa flexibilité et sa vocation à affecter des « *recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées* ». En conséquence, la reconnaissance législative du principe prédominant d'affectation-responsabilité pourrait être effectuée au niveau d'un article 21 bis de la LOLF, créant un nouveau type de CAS : le *compte d'affectation spéciale relatif à un objectif d'intérêt général*.

Constitution française, article 34, § 4 - Version actuelle, non modifiée

¹⁰²⁹ V. notes 957 et 1012.

¹⁰³⁰ V. § 75 pour plus de précisions.

Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.

LOLF, article 6, § 2 – Version actuelle, non modifiée

Le budget décrit, pour une année, l'ensemble des recettes et des dépenses budgétaires de l'État. Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses.

LOLF, article 21, I – Version actuelle, non modifiée

Les comptes d'affectation spéciale retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées. Ces recettes peuvent être complétées par des versements du budget général, dans la limite de 10 % des crédits initiaux de chaque compte.

LOLF, article 21 bis – Nouvel article proposé¹⁰³¹

I. - Les comptes relatifs à un objectif d'intérêt général retracent chacun les opérations budgétaires associées à des impositions de toute nature où le législateur a entendu prioritairement poursuivre l'objectif d'intérêt général concerné. Les lois de finances listent les objectifs d'intérêt général concernés et prévoient les conditions d'établissement de ces comptes.

II. - Les recettes de chaque compte relatif à un objectif d'intérêt général peuvent être affectées :

- À des actions s'inscrivant dans la poursuite de cet objectif d'intérêt général, incluant des actions d'accompagnement permettant l'adaptation de la société aux nécessités posées par cet objectif d'intérêt général ;

- Aux mesures d'aides financières destinées à compenser ou à limiter certains effets des instruments fiscaux affectés au compte, notamment pour ceux des redevables auxquels cette fiscalité porterait un préjudice excessif ; ces aides financières peuvent en particulier revêtir la forme de subventions, de crédits d'impôts ou de réductions d'impositions.

¹⁰³¹ On s'inspire d'une proposition faite par Dominique Bureau d'un article 21 bis de la LOLF, en matière de fiscalité environnementale. On généralise ici cette proposition à tout objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur, au regard du *principe prédominant d'affectation-responsabilité*. V. D. BUREAU, « Fiscalité écologique - Un cadre fiscal pour taxer les pollutions, pas les gens », *Droit fiscal*, juillet 2019, n° 30-35, p. 340. : « l'écofiscalité nécessite un régime adapté à sa nature particulière, dans un cadre d'affectation qui doit cependant être parfaitement articulé au sein de celui des lois de finances [...]. À cette fin, la LOLF pourrait donc incorporer un article « 21 bis » retraçant les opérations budgétaires associées à des taxes exclusivement comportementales, établies dans un cadre pluriannuel. ».

– Aux mesures afférentes au fonctionnement du compte, y compris celles visant à l'information du public sur sa finalité.

III. – Les recettes restantes disponibles sont versées au budget général dans les conditions prévues lors de l'établissement du compte.

IV. Une annexe à la loi de finances créant un compte d'objectif d'intérêt général comprend une évaluation de son impact, la prévision de l'évolution des taux à l'horizon de cinq ans, ainsi que l'exposé des principes régissant l'utilisation des recettes. Elle indique aussi comment les augmentations de taux ainsi prévues pourront être conditionnées par la réalisation des objectifs poursuivis.

Le « I » de l'article définit la notion de CAS relatif à un objectif d'intérêt général et consacre la possibilité pour certaines impositions de suivre un *principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général*. Seules les impositions où le législateur a prioritairement entendu poursuivre un objectif d'intérêt général, c'est-à-dire les impositions suivant un *principe prédominant de responsabilité*, se verraient affectées par défaut à ce type de CAS, afin de limiter l'atteinte portée au principe d'universalité budgétaire. La liste des objectifs d'intérêt général serait déterminée par les lois de finances. Dans une optique de simplicité de pilotage budgétaire, il pourrait s'avérer judicieux de retenir un nombre restreint d'objectifs d'intérêt général avec une granularité faible : par exemple, il serait possible de reprendre divers objectifs d'intérêt général soulevés dans les textes et la jurisprudence constitutionnels, tels que la protection de l'environnement¹⁰³² ou la protection de la santé¹⁰³³.

Le « II » de l'article précise les conditions d'utilisation des recettes fiscales. D'abord, ces recettes peuvent être utilisées pour contribuer à la poursuite de

¹⁰³² En France, cet objectif est posé à l'article 2 de la Charte de l'environnement : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. » [Nous soulignons].

Un tel objectif a été reconnu en tant qu'objectif d'intérêt général (v. notamment : Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *op. cit.* ; Cons. Const., décision n°2013-346 QPC du 11 octobre 2013, *op. cit.*, § 12.), puis en tant qu'objectif à valeur constitutionnelle par le Conseil Constitutionnel en 2020 (v. Cons. Const., décision n°2019-823 QPC du 31 janvier 2020, *op. cit.*, § 4.)

¹⁰³³ En France, cet objectif est posé dans le Préambule à la Constitution de 1946, alinéa 11 : « [La Nation] garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. ».

Un tel objectif a été reconnu comme objectif à valeur constitutionnelle : v. notamment Cons. Const., décision n°80-117 DC du 22 juillet 1980, Journal officiel du 24 juillet 1980, page 1867. : « en vue d'assurer la protection de la santé et de la sécurité des personnes et des biens, protection qui, tout comme le droit de grève, a le caractère d'un principe de valeur constitutionnelle » ; Cons. Const., décision n°2012-248 QPC du 16 mai 2012, M. Mathieu E., Journal officiel du 17 mai 2012, page 9154, texte n° 8. : « [...] [le législateur] a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de protection de la santé ».

l'objectif d'intérêt général concerné¹⁰³⁴, incluant des actions d'accompagnement permettant l'adaptation de la société aux nécessités posées par cet objectif d'intérêt général¹⁰³⁵. Ensuite, ces recettes peuvent également financer des mesures à vocation redistributives (subventions directes, crédits d'impôts, réductions d'impositions), notamment en faveur des ménages les plus modestes¹⁰³⁶. Enfin, ces recettes peuvent soutenir des actions liées au fonctionnement du compte, incluant l'information au public sur les objectifs poursuivis par le compte.

Le « III » de l'article ouvre la possibilité d'affecter les recettes restantes disponibles au budget général, dans les conditions prévues par le législateur au moment de la création du compte d'affectation spéciale. Une condition pourrait par exemple être posée sur le pourcentage maximum de recettes pouvant être affectées au budget général s'il y a lieu¹⁰³⁷.

Le « IV » de l'article prévoit diverses mesures afin d'assurer un pilotage budgétaire pérenne ainsi qu'une évaluation d'impact du compte d'affectation spéciale.

603. **Conclusion | Chapitre 1 – L'adaptation du droit interne en vue de l'introduction de la CPA fiscale.** On a ainsi examiné les adaptations du droit interne qui seraient nécessaires pour que la fiscalité environnementale, et plus généralement toute forme de fiscalité comportementale, ne rencontrent plus « *de réels obstacles juridiques* »¹⁰³⁸ comme actuellement. La ligne directrice de ces ajustements consiste en la reconnaissance d'un *principe de responsabilité* pouvant venir fonder l'établissement de l'instrument fiscal, en plus du *principe d'entraide* déjà consacré par les textes constitutionnels¹⁰³⁹ et législatifs¹⁰⁴⁰. Cette coexistence *principe d'entraide – principe de responsabilité* vient irriguer des considérations variées en droit fiscal.

¹⁰³⁴ Par exemple, en matière écologique, il s'agira d'actions de restauration de l'environnement, dans une optique *réparatoire*.

¹⁰³⁵ Par exemple, en matière écologique, il s'agira d'actions de transition verte, visant à faciliter l'adoption par la société de modes de vie plus respectueux de l'environnement, dans une optique *préventive*.

¹⁰³⁶ V. note 1012.

¹⁰³⁷ Une condition similaire existe dans l'article 21, I de la LOLF, concernant les versements du budget général admis pour financer un compte d'affectation spéciale : « *Les comptes d'affectation spéciale retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées. Ces recettes peuvent être complétées par des versements du budget général, dans la limite de 10 % des crédits initiaux de chaque compte.* ».

¹⁰³⁸ S. CAUDAL, « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France. », *op. cit.*

¹⁰³⁹ En effet, un *principe d'égalité-entraide* ou principe d'égalité au regard des capacités contributives de chacun est posé à l'article 13 DDHC.

¹⁰⁴⁰ En effet, un *principe d'affectation-entraide* ou principe d'universalité budgétaire est posé à l'article 6, § 3 de la LOLF.

D'une part, le principe d'égalité devant les charges publiques peut alors se décliner en un *principe d'égalité-entraide* (ou principe d'égalité au regard des capacités contributives de chacun) et un *principe d'égalité-responsabilité* (ou principe d'égalité au regard de l'impact des comportements de chacun). La reconnaissance de cette dualité pourrait se faire, en matière environnementale, au sein de l'article 13 DDHC¹⁰⁴¹. D'une part, cela fournirait un fondement constitutionnel à la fiscalité environnementale, permettant ainsi d'en renforcer la légitimité et la protection juridique ¹⁰⁴². D'autre part, cela permettrait d'harmoniser différentes grilles d'analyse que le juge constitutionnel utilise actuellement pour contrôler la conformité d'un instrument fiscal au principe d'égalité devant les charges publiques.

D'autre part, le principe d'affectation des recettes fiscales peut alors se décliner en un *principe d'affectation-entraide* (ou principe d'universalité budgétaire) et un *principe d'affectation-responsabilité* (ou principe de filiation budgétaire). La reconnaissance de cette dualité pourrait se faire dans la LOLF : un article 21 bis pourrait introduire la possibilité de créer des *comptes d'affectation spéciale relatifs à un objectif d'intérêt général*¹⁰⁴³, auquel se verraient affectées les recettes générées par tout instrument fiscal poursuivant prioritairement cet objectif d'intérêt général. Cela aurait des conséquences significatives, en entérinant le fait qu'une imposition poursuivant prioritairement un objectif d'intérêt général (par exemple, la fiscalité environnementale) doit voir ses recettes affectées par défaut à un compte d'affectation spéciale relatif à cet objectif d'intérêt général (par exemple, un CAS hypothétique « Protection de l'environnement »). Une telle affectation présenterait plusieurs avantages : renforcement de la cohérence conceptuelle du dispositif fiscal, plus grande acceptation de celui-ci par les contribuables, ainsi que pérennité et discipline budgétaires renforcées. En particulier, les recettes de la fiscalité environnementale pourraient alors se voir affectées à un CAS hypothétique « Protection de l'environnement », ayant pour objet de financer des mesures de prévention et de restauration à finalité écologique¹⁰⁴⁴.

¹⁰⁴¹ V. § 0, notamment l'article 13 de la DDHC proposé : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés contributives, et, s'il y a lieu, en raison de l'impact environnemental de leurs comportements.* »

¹⁰⁴² V. à ce sujet : C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, § 21 et suivants.

¹⁰⁴³ V. § 602, notamment l'article 21 bis de la LOLF proposé : « *I. - Les comptes relatifs à un objectif d'intérêt général retracent chacun les opérations budgétaires associées à des impositions de toute nature où le législateur a entendu prioritairement poursuivre l'objectif d'intérêt général concerné. Les lois de finances listent les objectifs d'intérêt général concernés et prévoient les conditions d'établissement de ces comptes. [...]* »

¹⁰⁴⁴ V. note 1019.

604. **Transition.** Ces modifications du droit interne permettraient ainsi de fournir un cadre juridique cohérent pour l'établissement et le déploiement de la fiscalité environnementale. En particulier, elles prépareraient un terrain propice à l'introduction de la CPA, dont on se propose à présent d'étudier la nature juridique.

Chapitre 2 – La nature juridique de la CPA

605. **Introduction.** La compensation de la pollution ajoutée (CPA) que l'on propose d'introduire dans cette étude revêtirait des modalités variées en fonction des situations rencontrées. En conséquence, une réflexion sur sa nature juridique semble s'imposer : la CPA devrait-elle être considérée un ensemble d'instruments épars (imposition, subvention et instrument de marchés de quotas¹⁰⁴⁵), ou bien comme un instrument unique doté d'une cohérence propre ?
606. **Plan d'étude.** On examine tout d'abord les différentes qualifications pouvant s'appliquer à la CPA au regard du système juridique actuel (- Section 1 -). On examine ensuite la nature juridique prospective que pourrait revêtir la CPA au regard du concept d'*instrument simili-fiscal* défini dans la présente étude (- Section 2 -)

Section 1 – La qualification juridique de la CPA au regard du droit interne

607. **Introduction.** De par les diverses modalités que la CPA que peut adopter, il est nécessaire d'étudier sa nature juridique exacte au regard du droit interne français.
608. **Focalisation sur la CPA fiscale.** On se focalise dans cette partie sur la CPA fiscale. Concernant la CPA de marché, sa nature juridique serait celle d'un instrument de marché de quotas, se plaçant donc à priori hors du droit fiscal. Elle se rapprocherait en effet du SEQE-UE mis en place au niveau de l'UE par la directive 2003/87/CE¹⁰⁴⁶ et transposé dans le droit français aux articles L. 229-5 et suivants du Code de l'environnement¹⁰⁴⁷, dont on détaille les modalités de fonctionnement aux § 99 et suivants. Pour autant, certaines considérations relatives à la CPA de marché seront évoquées dans la partie portant sur la notion juridique prospective de « simili-fiscalité ».

¹⁰⁴⁵ V. § 336 et suivants.

¹⁰⁴⁶ Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, *op. cit.*

¹⁰⁴⁷ V. en particulier Code de l'environnement, *op. cit.*, art. L. 229-7 : « I.- La quantité de gaz à effet de serre émise au cours d'une année civile est calculée ou mesurée et exprimée en tonnes d'équivalent dioxyde de carbone.

II.-A l'issue de chaque année civile, l'exploitant restitue à l'autorité administrative, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 229-10, un nombre d'unités égal au total des émissions de gaz à effet de serre durant cette année civile de ses installations ou résultant de ses activités aériennes, telles qu'elles ont été déclarées, vérifiées et validées conformément au III du présent article. [...] »

609. **Plan d'étude.** On étudie les qualifications juridiques qui pourraient s'appliquer à la CPA fiscale (- Sous-section 1 -), avant d'en détailler les conséquences diverses qu'elles entraîneraient (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 - La nature juridique de la CPA fiscale

610. **Plan d'étude.** La CPA fiscale s'apparente à une imposition de toute nature plutôt qu'à une redevance (- Paragraphe 1 -), et constitue un impôt indirect plutôt qu'un impôt direct (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La CPA fiscale vue en tant qu'imposition de toute nature

611. **Introduction.** La CPA fiscale prendrait la forme d'un prélèvement sur la pollution et d'une rétribution sur la dépollution tous les deux effectués par l'État. À ce titre, elle constituerait un mécanisme de « bonus-malus » écologique, dont la qualification juridique exacte est à déterminer.

612. **Inadaptation de la nature de redevance.** En ligne avec une partie de la littérature relative à la fiscalité environnementale, il serait possible d'affirmer que la CPA fiscale (tout au moins la CPA fiscale-prélèvement, aussi appelée CPA-imposition) constitue une redevance pour services rendus, en tant que sa contrepartie est la fourniture à l'entreprise assujettie d'un « droit » à polluer son environnement¹⁰⁴⁸.

En effet, les redevances pour services rendus se caractérisent par un principe d'équivalence financière entre montant de la redevance et coût réel du service rendu¹⁰⁴⁹. Elles sont souvent liées à un service payant reçu par l'agent de la part de la puissance publique. Elles peuvent également parfois être liées à des externalités négatives, typiquement environnementales, engendrées par l'agent pour la société lorsqu'il utilise ce service¹⁰⁵⁰.

¹⁰⁴⁸ V. par exemple : D. BUREAU, « Fiscalité écologique - Un cadre fiscal pour taxer les pollutions, pas les gens », *op. cit.* : « La nature économique de l'écofiscalité étant « tarifaire », elle est proche de celle des redevances. La différence est que cette tarification est pour « utilisation de ressources rares environnementales » qui, sinon, seraient gaspillées. La contrepartie n'est donc pas un service rendu dont la satisfaction génère certains coûts, mais le droit à opérer des émissions ou rejets impliquant certains dommages »

¹⁰⁴⁹ V. notamment : Cons. Const., décision n°76-92 L du 6 octobre 1976, *op. cit.* ; CE, 21 nov. 1958, *op. cit.* : « [...] les charges d'un service public déterminé soient financées par ses usagers au moyen d'une redevance qui trouve sa contrepartie directe et proportionnelle dans les prestations fournies par ce service »

¹⁰⁵⁰ Par exemple, le coût du péage payé par les usagers d'une autoroute constitue une redevance pour service rendu (v. CE, 14 fév. 1975, n° 93132;93133, *op. cit.* et CE, 13 mai. 1977, n° 01139;01146;01147;01159, *op. cit.*) et peut inclure le coût de la construction de murs « anti-bruit » le long des autoroutes pour atténuer les nuisances sonores engendrées. V. à ce sujet : CONSEIL D'ÉTAT, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, *op. cit.*, pp. 19 et suivantes.

Cependant, une telle approche laisserait peu de souplesse dans la détermination des taux de la CPA fiscale et serait donc inadaptée¹⁰⁵¹. En effet, les taux de CPA fiscale auraient vocation à être fixés de manière à atteindre des objectifs de réduction de pollution spécifiques grâce au signal-prix engendré auprès des agents (*efficience environnementale incitative*). Il n’y aurait de manière générale pas d’équivalence financière stricte entre le montant de la CPA et la valorisation économique de la pollution ou de la dépollution engendrée.

613. **Nature de bonus-malus constituant une imposition de toute nature.** Les impositions de toute nature, qui ne sont pas contraintes par un principe d’équivalence financière, semblent offrir plus de latitude pour le déploiement approprié de la CPA.

Concernant la CPA fiscale-prélèvement (ou CPA-imposition), on pourrait ainsi arguer qu’elle constitue plutôt une taxe fiscale si ses recettes sont affectées à la préservation de l’environnement, sans pour autant que son montant soit directement proportionnel à un service rendu. Ainsi, un rapport particulier¹⁰⁵² élaboré en préparation d’un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires en 2019¹⁰⁵³ avait recommandé l’usage de taxes plutôt que de redevances pour mettre en œuvre une fiscalité environnementale : en effet, une taxe « offre à la fois plus de souplesse dans la détermination du montant perçu [et] permet d’intégrer au calcul de la taxe des éléments qui ne trouvent pas de contrepartie pour l’opérateur assujéti, en taxant alors directement la pollution ».

Concernant la CPA fiscale-rétribution (ou CPA-subvention), plusieurs qualifications sont possibles au vu des exemples récents.

En France, lorsqu’un mécanisme de bonus-malus mis en place par l’État se compose de deux instruments distincts, il semble que le bonus tende à être considéré comme relevant du pouvoir réglementaire, s’agissant d’un avantage financier consenti par l’État. Par exemple, concernant le « bonus-malus automobile »¹⁰⁵⁴, le malus écologique (articles L. 421-58 à L. 421-70 du CIBS) constitue une imposition de toute nature relevant de la compétence législative, tandis que le bonus écologique (article D. 251-1 du Code de l’énergie) et la prime à la conversion (article D. 251-4 du Code de l’énergie) relèvent de la compétence réglementaire¹⁰⁵⁵.

¹⁰⁵¹ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d’un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., §§ 155-156.

¹⁰⁵² *Ibid.*

¹⁰⁵³ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l’urgence climatique*, op. cit.

¹⁰⁵⁴ V. § 164 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁵⁵ V. par exemple à ce sujet : M. MOLINER-DUBOST, « Air - Le bonus-malus écologique 2017 - Commentaire », *Énergie - Environnement - Infrastructures*, mars 2017, n° 3.

Cependant, lorsque le bonus-malus constitue un ensemble indivisible, résultant d'une formule de calcul unique pouvant prendre soit des valeurs négatives, soit des valeurs positives, il semble que l'entièreté du dispositif puisse être considéré comme une imposition de toute nature, le bonus pouvant alors être considéré comme un « impôt négatif »¹⁰⁵⁶. Par exemple, le gouvernement français a tenté en 2012 d'établir un « bonus-malus sur les consommations domestiques d'énergie », résultant d'une formule de calcul unique : le contribuable devait s'acquitter d'un malus auprès de l'État si sa consommation d'énergie dépassait une certaine valeur de référence¹⁰⁵⁷, et recevait au contraire un bonus de l'État si cette consommation d'énergie restait en deçà de cette valeur de référence¹⁰⁵⁸. Dans les observations du gouvernement¹⁰⁵⁹, évoquées de manière implicite dans la décision du Conseil constitutionnel sur la loi concernée¹⁰⁶⁰, ce bonus-malus dans son ensemble a été considéré comme une imposition de toute nature relevant de la compétence du législateur, au sens de l'article 34 de la Constitution, bien que le dispositif ait ensuite été censuré pour rupture du principe d'égalité devant les charges publiques.

La CPA fiscale-rétribution, par sa nature, tendrait à se placer dans le second cas. En effet, elle résulterait également d'une formule de calcul unique pouvant prendre des valeurs positives ou négatives, et formerait donc un tout indivisible avec la CPA fiscale-prélèvement, dans une optique de mise en œuvre d'un double principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur »¹⁰⁶¹. Elle constituerait donc également une imposition de toute nature.

¹⁰⁵⁶ Concernant les origines du concept, v. A.-A. COURNOT, *Recherches sur les principes mathématiques de la théorie des richesses*, op. cit. ; concept ensuite relancé dans les années 1960, v. M. FRIEDMAN, *Capitalisme et liberté*, op. cit. ; à ce sujet également : Y. VANDERBORGH, « La France sur la voie d'un « Revenu minimum inconditionnel » ? », op. cit.

¹⁰⁵⁷ V. Proposition de loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes, 18 janvier 2013., art. L. 230-6, I : « Les consommateurs dont la consommation excède les volumes de base tels que définis aux articles L. 230-3 et L. 230-4 sont redevables auprès de leurs fournisseurs d'un malus sur la fraction des consommations excédant ces volumes. »

¹⁰⁵⁸ V. *Ibid.*, art. L. 230-6, V : « Les consommateurs reçoivent un bonus sur la fraction des consommations de leur résidence principale, constatées ou estimées en l'absence de relevé de consommation, au cours de l'année civile écoulée, qui n'excède pas les volumes de base définis aux articles L. 230-3 et L. 230-4. »

¹⁰⁵⁹ Observations du Gouvernement sur les recours contre la loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes, 16 avril 2013., § 2, B : « le législateur a pleinement exercé la compétence qu'il tire de l'article 34 de la Constitution en encadrant et en limitant le renvoi au pouvoir réglementaire pour définir des éléments de l'assiette et les taux du bonus et du malus. »

¹⁰⁶⁰ Cons. Const., décision n°2013-666 DC du 11 avril 2013, JORF du 16 avril 2013 page 6214., § 6 : « Considérant que les sénateurs et les députés requérants soutiennent, en premier lieu, qu'en renvoyant au pouvoir réglementaire la définition de certains coefficients utilisés pour le calcul des volumes de référence ainsi que la fixation annuelle des taux des malus et des bonus, le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence »

¹⁰⁶¹ V. § 428 et suivants.

Au regard des considérations précédentes, on peut donc arguer que la CPA fiscale dans son entièreté, CPA fiscale-rétribution et CPA fiscale-prélèvement, constituerait une imposition de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution.

Paragraphe 2 - La CPA fiscale vue en tant qu'imposition indirecte

614. **Introduction.** La CPA fiscale semble constituer une imposition indirecte plutôt qu'une imposition directe, pour plusieurs raisons.
615. **Point de vue économique.** La CPA fiscale semble constituer une imposition indirecte d'un point de vue économique, au regard du critère dit de *l'incidence fiscale*. Ce critère, généralement retenu pour qualifier une imposition de directe ou indirecte, consiste à examiner comment la charge de l'imposition se répartit effectivement entre les agents économiques¹⁰⁶². Ainsi, « *l'impôt direct est l'impôt définitivement supporté par le contribuable. L'impôt indirect est l'impôt temporairement supporté par le redevable.* »¹⁰⁶³. Dans le cas d'un impôt indirect, le redevable doit donc disposer de la capacité de transférer le poids de la taxe sur une autre personne. Ce serait bien le cas de la CPA fiscale, en ce que sa répercussion en prix environnemental sur les biens et services vendus par l'entreprise permettrait en théorie à cette dernière de se défaire en totalité du poids de la CPA sur ses clients¹⁰⁶⁴. En ce sens, le consommateur final deviendrait, tout au moins économiquement, le réel assujéti à la CPA fiscale.
616. **Point de vue juridique.** D'un point de vue formel, la CPA fiscale pourrait être qualifiée d'imposition directe, étant donné que le redevable et l'assujéti sont tous les deux l'entreprise polluante¹⁰⁶⁵. En effet, le consommateur final pourrait être considéré comme n'étant pas assujéti à la CPA fiscale, en ce qu'il paie un *prix environnemental*, qui ne correspond qu'à une imputation imparfaite de la CPA acquittée par l'entreprise sur les biens et services que cette dernière a mis sur le marché¹⁰⁶⁶.

¹⁰⁶² V. par exemple : J. LE CACHEUX, « Chapitre 4. Impôts indirects : une ascension irrésistible ? », in *Les Français et l'impôt*, Débat public, Paris, Odile Jacob, 2008, p. 4. ; L. SIMULA et A. TRANNOY, « Incidence de l'impôt sur les sociétés », *Revue française d'économie*, 2009, n° 3, pp. 3-39. : « *S'intéresser à l'incidence fiscale, c'est chercher au-delà des apparences le « vrai » perdant ou gagnant de l'instauration d'une taxe supplémentaire ou de la modification de son taux.* ».

¹⁰⁶³ V. L. LEVOYER, « Impôts directs », *JurisClasseur Contrats et Marchés Publics*, mai 2018., § 1.

¹⁰⁶⁴ Contrairement à l'IS, dont la charge économique sur l'entreprise ne peut être transférée à ses clients qu'à 70% dans le cas d'un taux d'IS à 30%

¹⁰⁶⁵ À la différence de la TVA, où le redevable est l'entreprise tandis que l'assujéti est le consommateur final, faisant que l'on a affaire à une imposition indirecte.

¹⁰⁶⁶ À la différence de la TVA qui fait par nature l'objet d'une *imputation parfaite*.

Cependant, le Tribunal des conflits a rendu plusieurs décisions de principe sur les modalités de qualification d'un prélèvement¹⁰⁶⁷ : en particulier, « le critère tiré de la nature du prélèvement [prévaut] sur le critère formel tiré de l'attribution, de la constatation, du contrôle et du recouvrement pour déterminer la catégorie à laquelle appartient un prélèvement »¹⁰⁶⁸. Au regard des considérations économiques précédentes sur le critère d'incidence fiscale, la CPA fiscale serait donc probablement à qualifier d'imposition indirecte d'un point de vue juridique, étant donné que la charge qu'elle engendrerait pour l'entreprise polluante serait en théorie intégralement imputable sur le consommateur final

Sous-section 2 – Les implications de la nature juridique de la CPA fiscale

617. **Introduction.** La CPA étant une imposition de toute nature au caractère indirect, une telle qualification va entraîner plusieurs conséquences d'un point de vue juridique.
618. **Compétence du législateur pour l'établissement de la CPA fiscale.** La CPA fiscale, en tant qu'imposition de toute nature, relèverait de la compétence du législateur aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Ainsi, la loi devrait déterminer l'assiette de la CPA fiscale, ainsi que les valeurs – ou un encadrement de ces valeurs – des taux applicables¹⁰⁶⁹.
619. **Principe d'égalité devant les charges publiques et principe d'affectation des recettes fiscales.** Le législateur, en établissant la CPA fiscale, poursuivrait prioritairement un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement, procédant des articles 2, 3 et 4 de la Charte de l'environnement (*principe de responsabilité*¹⁰⁷⁰). Cet objectif emporterait diverses conséquences au regard du droit interne actuel.

D'une part, la CPA fiscale devrait respecter un principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact environnemental des comportements de chacun (*principe d'égalité-responsabilité*) contrôlé par le juge constitutionnel¹⁰⁷¹,

¹⁰⁶⁷ V. notamment : T. confl., 10 juill. 1956, n° 1565, *Société Bourgogne-Bois*, Lebon, p. 586 ; T. confl., 18 mars 1991, n° 2636 et 2637, *Min. c/ Sté Banque Romande*, Dr. fisc. 1991, n° 27, comm. 1386, concl. B. Stirn ; Lebon, p. 459 ; RJF 1991, n° 854. ; position régulièrement reprise par le Conseil d'État, v. par exemple : CE, 26 jan. 2000, n° 179492, *Osenat*, Mentionné aux tables du recueil Lebon.

¹⁰⁶⁸ J.-L. BÉDIER, « Domaine du contentieux fiscal : Répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction », *JurisClasseur Notarial Formulaire*, janvier 2023.

¹⁰⁶⁹ C. BEAUFILS, « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne », *op. cit.*, § 20.

¹⁰⁷⁰ V. § 576.

¹⁰⁷¹ V. § 63 et suivants.

découlant du versant incitatif du principe « pollueur-payeur » posé à l'article 3 de la Charte de l'environnement. Cela serait bien le cas, étant donné que par définition, la CPA fiscale viserait à appliquer un principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur » pour l'ensemble des agents économiques¹⁰⁷². De plus, elle ne devrait pas revêtir de caractère confiscatoire au regard des capacités contributives des contribuables¹⁰⁷³ (*principe d'égalité-entraide*). Elle concilierait ainsi une équité écologique et une équité sociale (*principe prédominant d'égalité-responsabilité*)¹⁰⁷⁴.

D'autre part, la CPA fiscale devrait à priori suivre un principe d'universalité budgétaire¹⁰⁷⁵ (*principe d'affectation-entraide*), en voyant ses recettes affectées au budget général. Cependant, dans une optique d'acceptabilité par les contribuables¹⁰⁷⁶, et en ligne avec la version réparatoire du principe « pollueur-payeur », posé à l'article 4 de la Charte de l'environnement (*principe d'affectation-responsabilité*)¹⁰⁷⁷, il pourrait être envisagé d'affecter les recettes de la CPA à un CAS hypothétique « Protection de l'environnement » ayant pour objet de financer des mesures de prévention et de restauration à finalité écologique (*principe prédominant d'affectation-responsabilité*)¹⁰⁷⁸.

620. **Compétence du juge administratif pour le contentieux relatif à la CPA fiscale.** La CPA fiscale constituerait une imposition indirecte assimilable aux taxes sur le chiffre d'affaires. En conséquence, la compétence juridictionnelle en matière de contentieux lié à la CPA relèverait du juge administratif, aux termes de l'article L. 199 LPF : « *En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. [...]* ».

621. **Transition.** La CPA fiscale serait donc, du point de vue du droit français, une imposition de toute nature au caractère indirect, qualification qui emporte des

¹⁰⁷² V. notamment § 339 et suivants.

¹⁰⁷³ V. § 67 pour plus de précisions. Par exemple, en matière de fiscalité comportementale (se replaçant donc dans un principe d'égalité-responsabilité), le Conseil constitutionnel a pu se demander, concernant la contribution sur les boissons énergisantes, si cette imposition pouvait revêtir un caractère confiscatoire au regard des capacités contributives des contribuables : Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, *op. cit.*, § 13 : « *Considérant, en second lieu, que le taux de la contribution est fixé à 100 euros par hectolitre ; [...] que ce niveau d'imposition ne revêt pas un caractère confiscatoire* ».

¹⁰⁷⁴ V. § 119 pour plus de précisions.

¹⁰⁷⁵ Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *op. cit.*, art. 6, § 3 : « *L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général.* »

¹⁰⁷⁶ V. § 268 pour plus de précisions.

¹⁰⁷⁷ V. § 74 pour plus de précisions.

¹⁰⁷⁸ V. § 595 et suivants pour plus de précisions.

conséquences juridiques variées. Pour sa part, la CPA de marché constituerait un instrument de marché de quotas, se rapprochant du SEQE-UE actuellement en place au niveau de l'UE. Ainsi, la CPA, du fait de la diversité des situations à laquelle elle devrait s'appliquer (agents pollueurs et dépollueurs ayant engendré des impacts environnementaux variés) devrait s'incarner en des instruments divers au regard du droit français. Le fait de considérer la CPA comme un tout unique formant un *instrument simili-fiscal environnemental* va alors permettre de l'appréhender de manière juridiquement cohérente.

Section 2 – La qualification juridique prospective de la CPA

622. **Introduction.** La CPA, dans sa version hybride fiscale-marché, mêlerait les caractéristiques d'un instrument fiscal et d'un instrument de marché¹⁰⁷⁹.
623. **Plan d'étude.** On étudie les qualifications juridiques prospectives qui pourraient s'appliquer à la CPA au regard de la notion d'*instrument simili-fiscal* définie dans la présente étude (– Sous-section 1 –), avant d'en détailler les conséquences diverses qu'elles entraîneraient (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – La nature juridique prospective de la CPA

624. **Rappels de définitions.** On rappelle les définitions ci-dessous.
- *Instrument simili-fiscal* (ou *Instrument fiscal au sens large* ; en anglais « *Tax-like instrument* » ou « *Tax instrument in the broad sense* ») : Prélèvement, rétribution ou prélèvement-rétribution de nature financière, suivant un principe conceptuel unique, opéré directement ou indirectement par les administrations publiques sur les ressources d'un agent, à titre définitif, et résultant d'un processus collectif de décision concernant les modalités et le montant du prélèvement ou de la rétribution à effectuer et non pas d'une décision de cet agent ou de l'enfreinte d'une règle de droit. Ce prélèvement ou cette rétribution est généralement lié à une utilité procurée par la puissance publique à cet agent et/ou une utilité procurée par cet agent à la société, sans pour autant que le montant de ce prélèvement ou de cette rétribution soit toujours financièrement équivalent à cette utilité, et vise couramment à produire des effets budgétaires et/ou incitatifs. Les instruments simili-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), redevances pour service rendu, dépenses fiscales, subventions, achats et ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales. [Rappel]

¹⁰⁷⁹ V. § 354 et suivants.

- *Instrument simili-fiscal élémentaire du point de vue d'un système juridique donné* (en anglais « *Elementary tax-like instrument* ») : Instrument simili-fiscal formé à partir d'un unique mécanisme indécomposable du point de vue de ce système juridique. [Rappel]
- *Instrument simili-fiscal composé du point de vue d'un système juridique donné* (en anglais « *Compound tax-like instrument* ») : Instrument simili-fiscal formé à partir de plusieurs mécanismes distincts du point de vue de ce système juridique. Cependant, un tel instrument simili-fiscal doit par définition suivre un principe conceptuel unique. [Rappel]
- *Groupe simili-fiscal* (en anglais « *Tax-like group* ») : Ensemble d'instruments simili-fiscaux ne suivant pas nécessairement un principe conceptuel unique. [Rappel]
- *Instrument simili-fiscal environnemental* (ou *Instrument simili-fiscal écologique* ou *Instrument simili-fiscal vert* ou *Instrument fiscal environnemental au sens large* ; en anglais « *Environmental tax-like instrument* » ou « *Ecological tax-like instrument* » ou « *Green tax-like instrument* » ou « *Environmental tax instrument in the broad sense* »). Instrument simili-fiscal doté d'efficience environnementale. [Rappel]

625. **Rappel du fonctionnement de la CPA.** On rappelle également que la CPA constituerait un instrument pouvant adopter divers aspects en fonction des situations.

D'une part, la CPA fiscale pourrait prendre deux formes distinctes. Lorsqu'elle s'appliquerait à des comportements polluants, elle s'incarnerait en une taxe sur l'impact environnemental ajouté, ou plus commodément d'une *taxe sur la pollution ajoutée* (TPA). Lorsqu'elle s'appliquerait à des comportements dépolluants, elle s'incarnerait en une subvention sur l'impact environnemental ajouté, ou plus commodément d'une *subvention sur la pollution soustraite* (SPS).

D'autre part, la CPA de marché prendrait la forme d'un *marché de quotas de pollution* (MQP). Lorsqu'elle s'appliquerait à des comportements polluants, elle s'incarnerait en un achat de quotas d'impact environnemental, ou plus commodément un achat de quotas de pollution. Lorsqu'elle s'appliquerait à des comportements dépolluants, elle s'incarnerait en une vente de quotas d'impact environnemental, ou plus commodément vente de quotas de pollution.

626. **Nature juridique prospective de la CPA.** Au regard des considérations précédentes, la CPA constituerait un *instrument simili-fiscal environnemental composé*, formé à partir de trois *instruments simili-fiscaux environnementaux élémentaires* : la TPA, la SPS et le MQP.

Premièrement, la CPA constituerait un *instrument simili-fiscal composé*. En effet, la TPA, la SPS et le MQP viseraient à appliquer un principe « pollueur-

payeur » et « dépollueur-receveur » à l'ensemble des formes de pollutions et dépollutions pouvant être engendrées par les agents. Il serait donc possible de considérer que les trois instruments précités suivent un principe conceptuel unique, comme requis par la définition d'un instrument simili-fiscal composé.

Deuxièmement, la CPA constituerait un *instrument simili-fiscal environnemental*, étant donné qu'elle disposerait de nombreuses formes d'efficacités environnementales, en particulier une efficacité environnementale incitative et une efficacité environnementale budgétaire¹⁰⁸⁰.

Sous-section 2 – Les implications de la nature juridique prospective de la CPA

627. **Non-reconnaissance explicite de la nature d'instrument simili-fiscal environnemental pour la CPA.** D'un point de vue juridique, la reconnaissance de la CPA en tant qu'un *instrument simili-fiscal environnemental composé* ne se ferait pas nécessairement de manière explicite. En effet, dans ce cas, il deviendrait nécessaire de créer une nouvelle catégorie de prélèvement et/ou rétribution effectués par la puissance publique, disposant d'un régime juridique dédié (par exemple, compétence pour l'instauration du dispositif, modalités de contrôle au regard des textes constitutionnels, compétence juridictionnelle, modes d'affectation des recettes), entraînant un formalisme juridique potentiellement lourd.
628. **Reconnaissance implicite de la nature d'instrument simili-fiscal environnemental pour la CPA.** Cependant, cette reconnaissance de la nature d'instrument simili-fiscal environnemental composé pour la CPA pourrait se faire de manière implicite, typiquement lors du contrôle de conformité au regard des textes constitutionnels.

En effet, prise isolément, la CPA fiscale serait probablement censurée pour rupture caractérisée du *principe d'égalité-responsabilité* devant les charges publiques, étant donné qu'elle ne s'appliquerait qu'aux « petits pollueurs » et exempterait les « grands pollueurs »¹⁰⁸¹. Cette situation ferait ainsi écho à la censure par le Conseil constitutionnel de la « contribution carbone » en 2009, au motif qu'elle exemptait un grand nombre de secteurs économiques¹⁰⁸².

¹⁰⁸⁰ V. § 444 pour plus de précisions.

¹⁰⁸¹ V. § 403 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁸² V. concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82. : « [...] par leur importance, les régimes d'exemption totale [de la contribution carbone] institués par l'article 7 de la loi déferée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

À l'inverse, le fait d'appréhender la CPA fiscale (s'appliquant aux « petits pollueurs »¹⁰⁸³) et la CPA de marché (s'appliquant aux « grands pollueurs »¹⁰⁸⁴) comme un *instrument simili-fiscal environnemental composé* permettrait en tout état de cause la validation du dispositif au regard du *principe d'égalité-responsabilité*¹⁰⁸⁵ devant les charges publiques. Cette situation ferait écho à la même décision du Conseil constitutionnel¹⁰⁸⁶, qui reconnaît la possibilité de considérer la « contribution carbone » de pair avec le SEQE-UE pour son contrôle de conformité au principe d'égalité devant les charges publiques. En effet, dans cette décision, le juge constitutionnel a admis, en creux, que la « contribution carbone » pourrait exempter un nombre large de secteurs économiques dans le cas où ceux-ci seraient déjà soumis à l'obligation de s'acquitter de quotas d'émissions payants dans le cadre du SEQE-UE. Le *seuil de transition individuel*, correspondant à la quantité individuelle de pollution renvoyée ou retirée à partir de laquelle l'agent passera d'une CPA fiscale à une CPA de marché¹⁰⁸⁷, serait alors probablement admis comme un critère objectif et rationnel¹⁰⁸⁸ permettant de justifier la différence de traitement entre « petits pollueurs » (application des taux de CPA fiscale) et « grands pollueurs » (application des prix de CPA de marché)¹⁰⁸⁹.

Pour aller plus loin, il serait même possible d'appréhender la CPA et l'APE en tant que *groupe simili-fiscal environnemental*. D'un point de vue strictement juridique, ce groupe simili-fiscal rassemblerait quatre instruments distincts : la CPA fiscale¹⁰⁹⁰, la CPA de marché, l'APE d'action (financement d'actions écologiques) et l'APE de redistribution (subventions aux ménages¹⁰⁹¹, en particulier les plus modestes, financées par la CPA). Le groupe simili-fiscal (CPA, APE) prélèverait

¹⁰⁸³ V. § 403 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁸⁴ V. § 403 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁸⁵ V. § 63 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁸⁶ V. concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82. : « [...] l'exemption totale de la contribution peut être justifiée si les secteurs économiques dont il s'agit sont spécifiquement mis à contribution par un dispositif particulier ; qu'en l'espèce, si certaines des entreprises exemptées du paiement de la contribution carbone sont soumises au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, il est constant que ces quotas sont actuellement attribués à titre gratuit et que le régime des quotas payants n'entrera en vigueur qu'en 2013 et ce, progressivement jusqu'en 2027 ; qu'en conséquence, 93 % des émissions de dioxyde de carbone d'origine industrielle, hors carburant, seront totalement exonérées de contribution carbone [...] ».

¹⁰⁸⁷ V. § 405 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁸⁸ V. § 60 et suivants pour plus de précisions.

¹⁰⁸⁹ En effet, en matière de fiscalité environnementale, la différence de traitement peut consister en l'application de taux spécifiques ou de réductions de taux à certaines catégories de contribuables. V. par exemple concernant la « contribution carbone » : Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *op. cit.*, § 82. : « Considérant que des réductions de taux de contribution carbone ou des tarifications spécifiques peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale [...] ».

¹⁰⁹⁰ La CPA fiscale étant elle-même décomposable en une TPA et une SPS si le législateur décide d'introduire ces deux dispositifs de manière juridiquement distincte.

¹⁰⁹¹ Les subventions provenant de l'État constituent bien un instrument simili-fiscal, v. § 21.

(*respectivement* rétribuerait) les agents de la société à la fois de manière proportionnelle à l'impact de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné (grâce à la CPA fiscale et la CPA de marché) et de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à leur capacité contributive (notamment grâce à l'APE de redistribution¹⁰⁹²), avec une pondération variable entre les deux facteurs précités. À ce titre, le groupe simili-fiscal (CPA, APE) suivrait à la fois un *principe d'égalité-responsabilité* et un *principe d'égalité-entraide*, c'est-à-dire un *principe d'égalité-entraide-responsabilité* devant les charges publiques¹⁰⁹³ (**Figure 102**). Ce dispositif mêlerait ainsi pleinement une équité écologique et une équité sociale, permettant à la puissance publique de poursuivre un *objectif d'intérêt général de protection de l'environnement* doublé d'un *objectif de redistribution des richesses*¹⁰⁹⁴.

Ainsi, le fait de considérer la CPA en tant qu'*instrument simili-fiscal environnemental composé*, voire le couple (CPA, APE) en tant que *groupe simili-fiscal environnemental* aurait un intérêt d'un point de vue juridique. Celui-ci ne proviendrait pas de la consécration explicite de tels instruments en droit interne, mais plutôt de leur reconnaissance implicite, notamment à la lumière du contrôle constitutionnel de conformité au principe d'égalité devant les charges publiques.

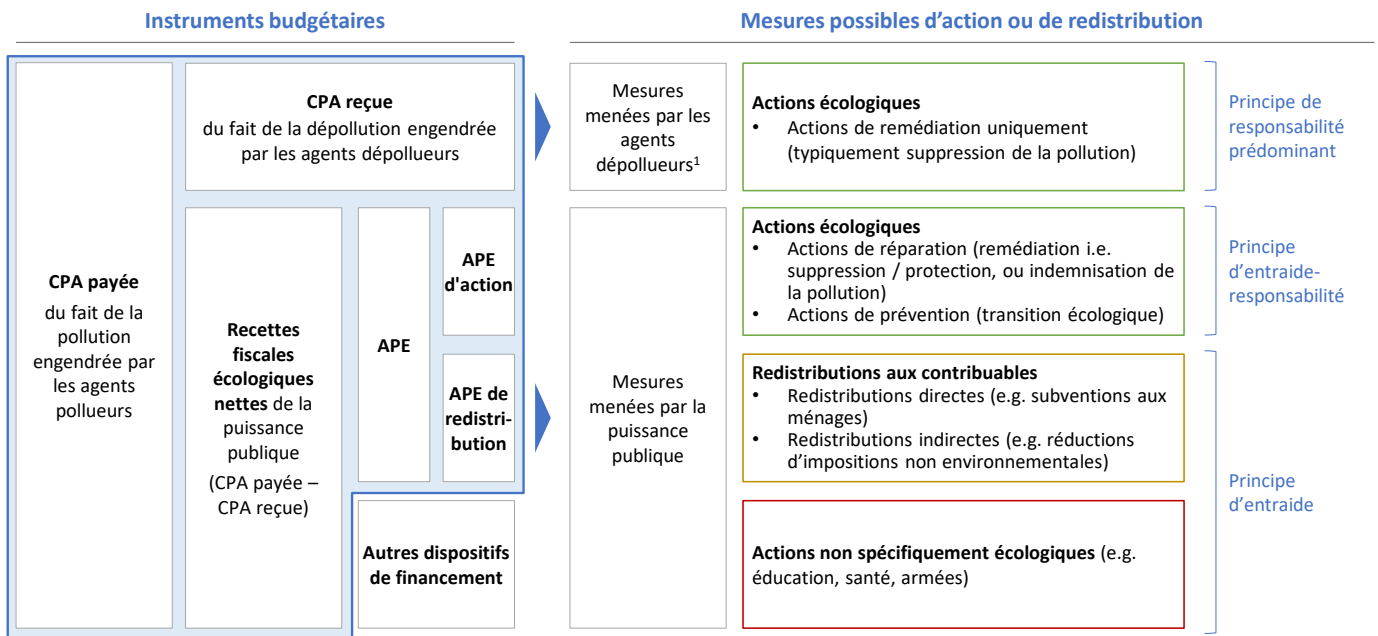
¹⁰⁹² En effet, l'APE de redistribution octroierait des subventions aux ménages, en particulier les plus modestes, faisant que les ménages disposant d'une capacité contributive plus élevée seraient imposées de manière plus forte.

¹⁰⁹³ V. § 583 pour plus de précisions.

¹⁰⁹⁴ V. § 576 pour plus de précisions.

Figure 102

Le groupe simili-fiscal environnemental (CPA, APE) suivrait à la fois un principe de responsabilité et un principe d'entraide



1. Plus précisément les agents économiques assujettis à la CPA autres que l'Etat. Il y a application indirecte du principe « pollueur-payeur », car les agents pollueurs qui se sont acquittés de la CPA ont indirectement financé les mesures menées par les agents dépollueurs.
Source : C. DAO

629. **Conclusion | Chapitre 2 - La nature juridique de la CPA.** La CPA viserait à harmoniser l'ensemble des instruments fiscaux environnementaux et des instruments de marchés de quotas en un dispositif conceptuellement « unique ».

Pour autant, au regard du droit français, la CPA disposerait d'une double nature juridique. D'une part, la CPA fiscale serait une imposition de toute nature au caractère indirect, qualification qui emporterait des conséquences juridiques variées. D'autre part, la CPA de marché constituerait un instrument de marché de quotas, de manière similaire au SEQE-UE existant au niveau de l'UE.

Une telle hétérogénéité a conduit à établir pour la CPA une notion juridique prospective *d'instrument simili-fiscal environnemental*, désignant l'ensemble des prélèvements et rétributions de nature financière que l'État effectue afin de réguler les comportements des agents et/ou financer des mesures de politiques publiques en faveur de l'environnement. Considérer la CPA en tant qu'instrument simili-fiscal environnemental permettrait alors de l'appréhender de manière cohérente et d'éclairer certains raisonnements juridiques à son sujet, par exemple pour le contrôle constitutionnel de conformité au principe d'égalité devant les charges publiques.

Chapitre 3 – L’interaction de la CPA avec le système fiscal existant

630. **Introduction.** Étant donné que la CPA harmoniserait l’ensemble de la fiscalité environnementale existante en France, de nombreuses mesures annexes seraient nécessaire pour assurer sa bonne intégration au système fiscal existant.
631. **Plan d’étude.** On examine d’une part les enjeux internes posés par l’interaction de la CPA avec le système fiscal existant (– Section 1 –), avant de considérer certains enjeux internationaux (– Section 2 –).

Section 1 – Les enjeux internes posés par l’interaction de la CPA avec le système fiscal existant

632. **Introduction.** L’introduction de la CPA au sein du système fiscal existant poserait de nombreux enjeux internes.
633. **Plan d’étude.** On détaille ainsi les mesures de transition vers la CPA qui seraient nécessaires (– Sous-section 1 –), avant d’examiner l’intérêt de certains mécanismes anti-abus (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – La transition vers la CPA

634. **Plan d’étude.** En termes de mesures de transition, la CPA s’accompagnerait du retrait progressif de l’ensemble des dispositifs fiscaux environnementaux actuels (– Paragraphe 1 –), et verrait son assiette progressivement élargie à l’ensemble des polluants et gaz à effet de serre (– Paragraphe 2 –).

Paragraphe 1 – Le retrait de l’ensemble des dispositifs fiscaux environnementaux actuels

635. **Introduction.** L’introduction d’une CPA et d’un prix environnemental des biens et services reproduirait les effets incitatifs et budgétaires de la presque totalité des dispositifs simili-fiscaux environnementaux actuels (*caractère unifié* du système SHAPE), ce qui pourrait permettre le retrait progressif de ces derniers. Pour une pleine cohérence du système simili-fiscal environnemental obtenu, une suppression graduelle de la « fiscalité noire » serait également à envisager (*caractère efficient et juste* du système SHAPE).
636. **Définitions.** On rappelle les définitions suivantes.

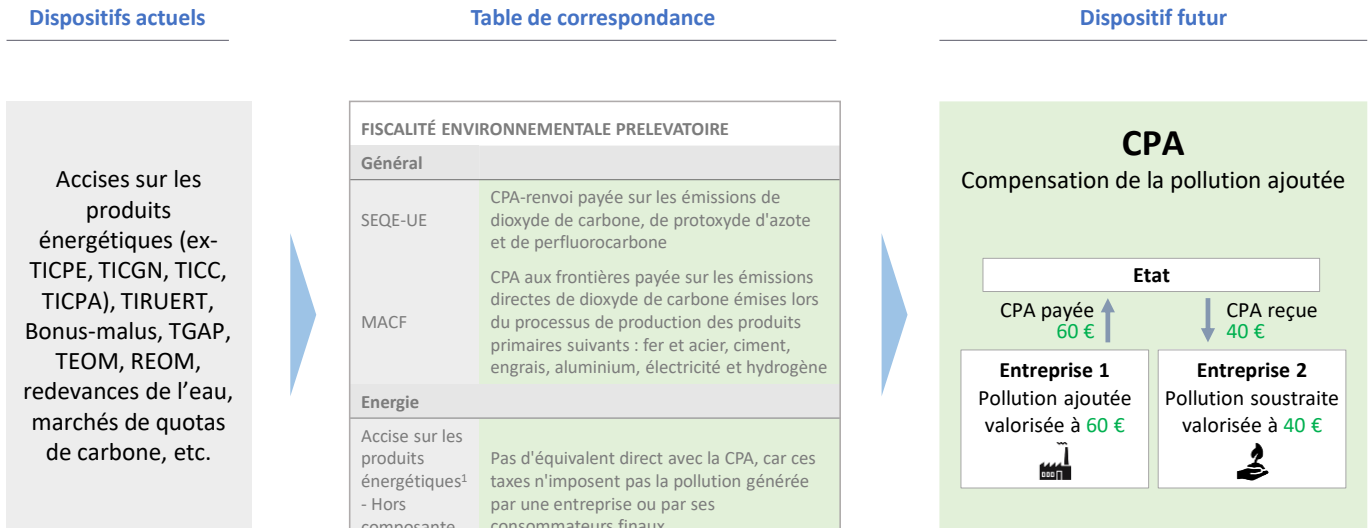
- *CPA-renvoi* : CPA payée (respectivement reçue) au titre d'un renvoi dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif (respectivement à impact environnemental positif). [Rappel].
- *CPA-retrait* : CPA payée (respectivement reçue) au titre d'un retrait depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental positif (respectivement à impact environnemental négatif). [Rappel].
- *CPA-modification* : CPA payée (respectivement reçue) au titre d'une modification de l'environnement à impact environnemental négatif (respectivement positif). [Rappel].
- *CPA-ajustement* ou *Ajustement de CPA* : Ajustements de CPA à réaliser lorsqu'un assujetti à la CPA est amené à effectuer des transactions économiques avec des non-assujettis à la CPA, à savoir :
 - L'addition de la valorisation de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services vendus à des non-assujettis à la CPA.
 - La soustraction de la valorisation de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services achetés à des non-assujettis à la CPA. [Rappel].

637. **Retrait des dispositifs simili-fiscaux environnementaux actuels.** Les instruments simili-fiscaux actuels seraient remplacés par diverses formes de CPA ou d'ajustements de CPA (**Figure 103** et **Figure 104**).

Figure 103

La CPA simplifierait la fiscalité environnementale actuelle en remplaçant progressivement les taxes et subventions environnementales

Harmonisation des instruments fiscaux environnementaux et mécanismes similaires



1. Hors électricité
Source : C. DAO

Dispositif simili-fiscal actuel	CPA correspondante
Prélèvements simili-fiscaux environnementaux	
Général	
SEQE-UE	CPA-renvoi payée sur les émissions de dioxyde de carbone, de protoxyde d'azote et de perfluorocarbone émises par les installations énergétiques et industrielles concernées
MACF	CPAF-renvoi payée sur les émissions directes de dioxyde de carbone émises lors du processus de production des produits primaires suivants : fer et acier, ciment, engrais, aluminium, électricité et hydrogène

Energie

Accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, Accise sur les gaz naturels, Accise sur les charbons - Hors composante carbone	Pas d'équivalent direct avec la CPA, car ces impositions ne taxent pas la pollution générée par une entreprise ou par ses consommateurs finaux ¹⁰⁹⁵ ; leur effet incitatif sera reproduit par le prix environnemental des produits pétroliers, des gaz naturels et des charbons
Accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, Accise sur les gaz naturels, Accise sur les charbons - Composante carbone	Ajustement de CPA-renvoi ¹⁰⁹⁶ payée sur les produits pétroliers, les gaz naturels et les charbons vendus à des non-assujettis à la CPA, au titre des gaz à effet de serre émis par leur utilisation
Accise sur l'électricité	Pas d'équivalent direct avec la CPA, car cette imposition ne taxe pas la pollution générée par une entreprise ou par ses consommateurs finaux ¹⁰⁹⁷ ; son effet incitatif sera reproduit par le prix environnemental de l'électricité
TIRUERT	CPA-retrait payée sur l'extraction de combustibles fossiles et CPA-renvoi payée sur les émissions de gaz à effet de serre

Transports

Taxe sur les véhicules de sociétés	CPA-renvoi payée sur les GES émis par les véhicules de la société
Bonus-malus écologique	(Ajustement de) CPA-renvoi payée sur le carburant devant alimenter le véhicule concerné, au titre des gaz à effet de serre émis par leur utilisation ¹⁰⁹⁸

¹⁰⁹⁵ En conséquence, il s'agit de dispositifs fiscaux qui n'ont pas vocation à être remplacés par la CPA. La décision de les maintenir ou non est une question de rendement budgétaire.

¹⁰⁹⁶ En effet, la taxe carbone a pour assiette une estimation des émissions futures de gaz à effet de serre de ces produits.

¹⁰⁹⁷ En conséquence, il s'agit d'un dispositif fiscal qui n'a pas vocation à être remplacé par la CPA. La décision de le maintenir ou non est une question de rendement budgétaire.

¹⁰⁹⁸ En effet, le bonus-malus vise à encourager l'utilisation de véhicules peu polluants, c'est-à-dire *peu consommateurs de carburants*. Ce dispositif a donc vocation à être répliqué par la CPA-renvoi payée sur le carburant consommé par le véhicule. Il s'agira :

- D'une réelle CPA sur les carburants si le possesseur du véhicule est assujetti à la CPA : il sera dans ce cas taxé au titre de la pollution engendrée par la combustion de l'essence par son véhicule.
- D'un ajustement de CPA sur les carburants payé par l'opérateur ayant mis à disposition le carburant si le possesseur du véhicule n'est pas assujetti à la CPA : il sera dans ce cas taxé au titre d'une estimation de la pollution engendrée par la combustion de l'essence par son véhicule.

Pollution

TGAP déchets / émissions polluantes / lubrifiants, huiles et préparations lubrifiantes / lessives	CPA-renvoi payée sur les activités polluantes concernées
TGAP matériaux d'extraction	CPA-retrait payée sur l'extraction des matériaux concernés
Redevances pour pollution de l'eau	CPA-renvoi payée sur la pollution de l'eau
TEOM, REOM, RS acquittées par l'entreprise	CPA-renvoi payée sur la part de déchets de l'assujetti à la CPA traités par la collectivité, au titre des <i>coûts classiques et environnementaux</i> entraînés par la fin de vie de ces déchets
TEOM, REOM, RS, écocontribution acquittées par les clients de l'entreprise	Ajustement de CPA-renvoi payé sur les produits achetés par des non-assujettis à la CPA à des assujettis à la CPA, au titre des <i>coûts classiques et environnementaux</i> entraînés par la fin de vie de ces produits

Ressources

Cas général	CPA-retrait payée sur diverses extractions de ressources
Redevances pour prélèvement en milieu aquatique	CPA-retrait payée sur les prélèvements effectués en milieu aquatique

Artificialisation des sols

Taxe d'aménagement	CPA-modification payée sur la construction ou l'agrandissement de bâtiments et aménagements de toute nature ayant nécessité une autorisation d'urbanisme
IFER	CPA-modification payée sur les installations énergétiques dont l'emprise au sol est forte et donc contraignante pour l'environnement

Rétributions simili-
fiscales
environnementales

Dépenses fiscales	Réduction de CPA payée en cas de diminution d'externalité environnementale négative
Subventions	CPA reçue en cas de production d'externalité environnementale positive

Figure 104 – Table de correspondance entre les dispositifs simili-fiscaux actuels et la CPA

Source : Présente étude

638. **Retrait des dispositifs simili-fiscaux anti-environnementaux actuels.** Afin d’assurer le *caractère efficient et juste* du système SHAPE, la suppression de la « fiscalité noire » actuelle serait également un préalable essentiel. Ainsi, il serait nécessaire d’envisager le retrait progressif de l’ensemble des dépenses fiscales et des subventions défavorables à l’environnement.

En France, le Conseil des prélèvements obligatoires a ainsi émis une recommandation en ce sens dans son rapport sur la fiscalité environnementale : « Promouvoir la suppression de l’exemption de fiscalité des carburants des transports internationaux aériens et maritimes au sein de l’Organisation de l’aviation civile internationale et de l’Organisation maritime internationale ; renforcer les engagements pris au sein de ces deux organisations en matière de baisse des émissions polluantes ; à défaut, soutenir la suppression des exemptions de fiscalité énergétique de ces deux secteurs et instaurer un mécanisme de taxation des émissions de carbone dans le cadre de la révision de la directive européenne du 27 octobre 2003 sur la taxation de l’énergie. »¹⁰⁹⁹.

À l’étranger, de nombreux pays ayant mené une politique fiscale en faveur de l’environnement ont accompagné celle-ci d’une résorption des dépenses fiscales et subventions défavorables à l’environnement, en particulier celles qui encourageaient le développement des énergies fossiles (par exemple la Suède en 1991, le Mexique en 2014, l’Indonésie en 2014 ou l’Estonie en 2015)¹¹⁰⁰.

Paragraphe 2 – Une assiette de la CPA étendue graduellement à l’ensemble des polluants et gaz à effet de serre

639. **Introduction.** Les expériences étrangères montrent que l’introduction progressive d’une taxe environnementale – avec un taux au départ relativement faible et une trajectoire de hausse maîtrisée – est souvent préférable, afin de favoriser

¹⁰⁹⁹ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l’urgence climatique, op. cit.*, Recommandation n°8.

¹¹⁰⁰ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d’un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, op. cit.*, para 110-114.

l'acceptabilité de celle-ci et ne pas imposer une charge fiscale excessive sur les agents économiques¹¹⁰¹.

640. **Mise en place progressive de la CPA.** Dans une telle optique, la CPA serait mise en place de manière progressive¹¹⁰². La puissance publique communiquerait sur une extension graduelle de son taux et de son assiette, sur une durée totale de par exemple 5 à 10 années. L'objectif serait triple :

Pour les entreprises, ce délai de mise en place fournirait un temps d'accommodation pour mettre en œuvre les dispositifs nécessaires de mesures et de calcul de leur pollution, remplacer d'anciens équipements et former leurs équipes. En outre, celles-ci disposeraient d'une visibilité sur l'évolution de la CPA, leur permettant d'anticiper et de réaliser les investissements adaptés¹¹⁰³.

Pour les ménages, ce délai de mise en place leur accorderait le temps nécessaire pour s'adapter à la hausse de la CPA - et donc indirectement des prix environnementaux - et modifier leurs comportements lorsque cela est possible. Dans cette optique, l'accélération de la transition écologique semble essentielle, afin de mettre à disposition des ménages des alternatives moins polluantes, par exemple dans le cas des transports¹¹⁰⁴.

Pour la puissance publique, ce délai de mise en place lui permettrait d'itérer sur les trajectoires de taux de CPA à pratiquer sur les différents polluants, à l'instar de la phase 1 du SEQE-UE qui avait permis à l'UE de fixer un premier prix du carbone¹¹⁰⁵. En outre, fournir de la visibilité aux agents économiques sur l'évolution de l'assiette et le taux de la CPA crédibiliserait le signal-prix qui leur est envoyé¹¹⁰⁶.

641. **Mise en place progressive du BPA.** Le BPA - qui constitue l'assiette de la CPA - serait ainsi graduellement étendu.

À court ou moyen terme, un BPA focalisé sur les principaux gaz à effet de serre et substances polluantes serait demandé aux entreprises, par exemple :

- Les gaz à effet de serre listés par l'article 75 de la loi Grenelle (Bilan d'émission de gaz à effet de serre) : dioxyde de carbone (CO₂) ; méthane (CH₄) ; protoxyde d'azote (N₂O) ; hydrofluorocarbones (HFC) ;

¹¹⁰¹ *Ibid.*, para 82 et 83.

¹¹⁰² V. § 344.

¹¹⁰³ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 82 et 85.

¹¹⁰⁴ M. SAUJOT, N. BERGHMANS et L. CHANCEL, *Après le gel de la taxe carbone, quelles priorités pour la transition écologique ?*, IDDRI, 2019.

¹¹⁰⁵ COMMISSION EUROPÉENNE, « Phases 1 et 2 (2005-2012) », *Action pour le climat - European Commission*, 23 novembre 2016.

¹¹⁰⁶ N. DUPAS et Q. JAGOREL, *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 84.

hydrocarbures perfluorés (PFC) ; hexafluorure de soufre (SF6) ; trifluorure d'azote (NF3).

- Les substances polluantes listées et suivies par le CITEPA : les substances relatives aux phénomènes d'acidification, eutrophisation, pollution photochimique (Aeq, NOx, COVNM, SO2, NH3, CO), les particules en suspension (TSP, PM2.5, PM1.0, PM10, BC), les métaux lourds (As, Cu, Pb, Cd, Hg, Se, Cr, Ni, Zn), les polluants organiques persistants (PCDD-F, HAP, PCB, HCB).

À long terme, un BPA complet serait demandé aux entreprises, incluant l'ensemble des renvois d'éléments, retraits d'éléments et modifications de l'environnement à impact environnemental positif ou négatif généré par une large diversité de procédés et produits – ou tout au moins ceux sur lesquels la politique publique environnementale entendrait porter son attention. On rappelle néanmoins qu'un bilan simplifié de pollution ajoutée serait également prévu afin de ne pas surcharger l'ensemble des agents économiques assujettis à la CPA¹¹⁰⁷, notamment pour certaines entreprises du secteur tertiaire (qui n'auraient à suivre par exemple que leurs rejets d'eaux usées, de déchets et de certains gaz à effet de serre).

Sous-section 2 – Les mécanismes anti-abus

642. **Dispositif anti-abus de droit concernant la CPA.** Il serait possible d'envisager une utilisation des dispositifs anti-abus de droit fiscal prévus aux articles L. 64 LPF (procédure d'« abus de droit fiscal ») et L. 64 A LPF (procédure de « mini-abus de droit fiscal », s'appliquant à tous les types d'impôts sauf l'impôt sur les sociétés). Ainsi, l'administration pourrait écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes ayant eux pour motif exclusif ou principal d'éluder ou d'atténuer la CPA payée par l'entreprise.
643. **Solidarité du paiement de la CPA pour les entreprises liées.** À titre de rappel concernant la notion d'entreprises liées au sens de l'article 39 12 du CGI, des liens de dépendance entre deux entreprises sont réputés exister dans deux cas. Premièrement, un lien de dépendance de type « parent-enfant » lorsque l'une détient directement ou indirectement la majorité du capital social de l'autre, ou y exerce en fait le pouvoir de décision. Deuxièmement, un lien de dépendance de type « sœurs » lorsque les deux entreprises entretiennent avec une même tierce entreprise un lien de dépendance « parent-enfant ».

En principe, toute entreprise B liée à une entreprise A au sens de l'article 39 12 CGI serait solidaire de A pour le paiement de la CPA dont A est redevable.

¹¹⁰⁷ V. § 348.

L'objectif serait d'éviter certains abus où une entreprise « transférerait » ses activités polluantes à une filiale à responsabilité limitée et ne disposant que de très peu de liquidités / d'actifs, filiale auprès de qui l'État ne pourrait alors pas intégralement récupérer la CPA.

644. **Transition.** Ainsi, l'introduction de la CPA en France requerrait diverses mesures internes afin d'assurer sa bonne interaction avec le système fiscal existant. Au-delà, il serait également nécessaire d'anticiper divers enjeux posés par la CPA à l'échelle internationale.

Section 2 – Les enjeux internationaux posés par l'interaction de la CPA avec le système fiscal existant

645. **Introduction.** L'introduction de la CPA au sein du système fiscal existant poserait également de nombreux enjeux internationaux.
646. **Plan d'étude.** On étudie les considérations relatives à une territorialité de l'imposition sur la pollution (– Sous-section 1 –), avant d'examiner l'opportunité de la mise en place d'une CPA aux frontières (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – La territorialité de l'imposition sur la pollution

647. **Introduction.** La CPA constituerait une imposition de la pollution purement territoriale : chaque État aurait en effet vocation à imposer la pollution émise sur son territoire, de manière similaire à l'IS dans le cas des bénéficiaires d'entreprise.
648. **Hypothèses et conventions.** On suppose le système SHAPE mis en place en France, que l'on dénomme « État X » dans cette partie. On se place du point de vue de cet État X de l'UE entretenant des relations commerciales avec un État étranger Y étant soit membre de l'UE, soit situé hors de l'UE.
649. **Définitions.**
- *Agent économique ayant pollué / dépollué sur le territoire de l'État X* : Agent économique ayant réalisé une interaction directe (renvois d'éléments, retraits d'éléments et modifications de l'environnement) avec l'environnement géographique (milieux terrestres, aquatiques et aériens) sur lequel l'État X revendique un droit de souveraineté.
 - *Agent économique CPA-compatible (au regard du système SHAPE de l'État X)¹¹⁰⁸* : Agent économique qui par sa forme juridique ou sa catégorisation statistique :

¹¹⁰⁸ Développements sur la notion d'agent économique CPA-compatible :

- S'il est résident fiscal de l'État X, est assujetti à la CPA dans l'État X.
 - S'il est non-résident fiscal de l'État X, aurait été assujetti à la CPA de l'État X s'il avait eu sa résidence fiscale dans l'État X et s'il y avait disposé une forme juridique équivalente.
- **Etablissement stable CPA (ES-CPA)** ¹¹⁰⁹ : Notion devant permettre de déterminer si la pollution émise par un agent économique CPA-compatible non-résident est taxable par l'État X.
- Conditions : Un agent économique CPA-compatible est réputé disposer d'un établissement stable CPA dans l'État X dans l'une des deux conditions *alternatives* suivantes :
 - **Installation fixe d'affaires au sens de la CPA (IFA-CPA)**. L'agent économique CPA-compatible dispose d'une installation fixe d'affaires sur le territoire de l'État X, pour laquelle on adopte une définition proche de l'installation fixe d'affaires au sens de l'IS

-
- **Intérêt** : Ce concept permet d'identifier l'ensemble des agents économiques que l'État X pourra assujettir à la CPA si ceux-ci polluent sur son territoire, que ceux-ci soient résidents fiscaux de l'État X ou non. Au regard des définitions précédemment posées, cette terminologie désigne en fait les *agents économiques producteurs de biens et services*, qu'ils soient nationaux ou étrangers.
 - **Comparaison avec l'existant** : Cette notion pourrait également être utilisée dans le cas de l'IS pour généraliser la notion d'*entreprise exploitée en France* en une notion d'*agent économique IS-compatible exploité en France* afin de désigner toutes les entités juridiques (sociétés, associations, etc.), résidentes ou non, susceptibles d'être taxées à l'IS français au titre de leurs activités en France.

¹¹⁰⁹ Développements sur la notion d'établissement stable CPA :

- **Intérêt** : Ce concept permet de déterminer si la pollution émise par un agent économique CPA-compatible non-résident est taxable par l'État X
 - **Installation fixe d'affaires au sens de la CPA (IFA-CPA)** : Ce premier critère s'inspire des pratiques conventionnelles actuelles en termes d'établissement stable IS, et fournit un levier simple pour typiquement taxer toutes les installations industrielles polluantes d'acteurs étrangers qui seraient situées sur le territoire de l'État X
 - **Seuil minimum de pollution** : Ce second critère vise toutes les situations où la pollution ne serait pas générée par une installation fixe d'affaires, par exemple lorsqu'une entreprise étrangère opère une flotte de véhicules sur le territoire de l'État X sans y disposer de locaux. Prendre un seuil minimum de pollution permet une certaine commodité, en évitant aux entreprises de devoir déclarer un ES-CPA et d'être taxées par l'État X si elles n'y polluent pas significativement - par exemple si une entreprise étrangère n'utilise qu'un seul véhicule sur le territoire de l'État X.
- **Comparaison avec l'existant** : Cette notion s'inspire directement de la notion d'établissement stable au sens de l'IS (ES-IS) posée dans l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.
- **Perspectives** : Cette notion est avantageuse pour les entreprises dépolluantes qui opèrent dans un état étranger sans y disposer de filiale. En effet, au-delà d'un certain seuil de dépollution, ces entreprises seront reconnues comme disposant dans cet état étranger d'un ES-CPA et recevront donc une rémunération de cet état étranger au titre de la dépollution occasionnée sur leur territoire.

(IFA-IS) posée à l'article 5.1 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE¹¹¹⁰

- **Assise physique** : Installation physique.
 - **Assise temporelle** : Installation permanente.
 - **Exercice d'une activité taxable à la CPA** : L'agent économique doit exercer son activité économique dans l'installation, et celle-ci doit générer une *pollution taxable*.
- **Seuil minimum de pollution**. L'agent économique CPA-compatible a pollué ou dépollué sur le territoire de l'État X au-delà d'un certain seuil minimum, ce seuil étant par exemple à apprécier cumulativement sur les douze derniers mois. Un tel critère devrait faire l'objet de clauses anti-fractionnement spécifiques, sur le modèle de l'article 14 de la Convention fiscale multilatérale introduite par l'OCDE¹¹¹¹.
- Effets :
 - **Déclaration**. L'agent économique CPA-compatible doit déclarer un établissement stable CPA dans l'État X.
 - **Taxation**. Cet ES-CPA doit alors effectuer un bilan de pollution ajoutée comme un assujetti classique, et s'acquitter de la CPA correspondante.
 - **Pollution à effet local**¹¹¹² (ou *Polluant à effet local*) : Pollution dont l'impact pour l'environnement est géographiquement local – c'est-à-dire qu'il concerne seulement une partie circonscrite d'une zone géographique de référence¹¹¹³ – sur une échelle de temps raisonnable d'un point de vue anthropique¹¹¹⁴.
 - **Pollution à effet global**¹¹¹⁵ (ou *Polluant à effet global*) : Pollution dont l'impact pour l'environnement est géographiquement global – c'est-à-dire qu'il

¹¹¹⁰ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2019., article 5.1.

¹¹¹¹ Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 1 juillet 2018., article 14.

¹¹¹² Cette catégorie de polluants concerne par exemple des substances telles que les métaux lourds ou les particules en suspension, qui de par leurs propriétés physiques ont un effet principalement local.

¹¹¹³ Typiquement, et selon les circonstances, la France, l'Union Européenne, ou la planète entière.

¹¹¹⁴ Cette condition est posée car bon nombre de polluants, qu'ils soient émis dans le milieu aérien, terrestre ou aquatique, tendent à se diffuser au niveau global sur une échelle de temps assez longue.

¹¹¹⁵ Cette catégorie de polluants concerne typiquement les gaz à effet de serre, dont l'impact environnemental est par définition global en tant qu'ils contribuent à accentuer le phénomène de réchauffement climatique

concerne l'ensemble d'une zone géographique de référence – sur une échelle de temps raisonnable d'un point de vue anthropique.

650. **Plan d'étude.** On définit le principe de territorialité de la CPA (– Paragraphe 1 –), avant d'en examiner les exceptions (– Paragraphe 2 –) et les perspectives offertes (– Paragraphe 3 –).

Paragraphe 1 – Le principe de territorialité de la CPA

651. **Introduction.** Dans le cas où la CPA serait au moins établie à l'échelle de l'UE, il serait cohérent qu'elle prenne la forme d'une imposition à la source, c'est-à-dire que chaque État taxe la pollution « émise sur son territoire » en tant que ses agents économiques tendent à être les plus affectés par cette dernière.
652. **Principe de territorialité de la CPA.** Deux catégories d'agents économiques seraient alors soumis à la CPA de l'État X, de manière similaire au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés¹¹¹⁶.

Tout agent économique CPA-compatible et résident fiscal de l'État X serait soumis à la CPA au titre de la pollution émise sur le territoire de l'État X et donc déclarée au sein de son bilan de pollution ajoutée.

Tout établissement stable CPA situé dans l'État X d'un agent économique CPA-compatible et non-résident fiscal de l'État X¹¹¹⁷ serait soumis à la CPA au titre de la pollution émise sur le territoire de l'État X et donc déclarée au sein d'un bilan de pollution ajoutée réalisé par l'ES-CPA et transmis à l'État X.

653. **Justification du principe de territorialité de la CPA.** La justification précise à apporter au principe de territorialité de la CPA varie en fonction du type de polluant concerné.

Pour la pollution à effet nocif local, le principe de territorialité de la CPA est « naturel », au sens que l'État où la pollution a été émise est en principe¹¹¹⁸ le plus impacté par cette dernière. C'est donc cet État qui dispose le plus légitimement d'un droit à taxer cette pollution.

Pour la pollution à effet nocif global, qui concerne principalement les gaz à effet de serre, le principe de territorialité de la CPA n'est pas « naturel », au sens que l'État où la pollution a été émise n'est pas plus impacté qu'un autre. En toute rigueur, chaque État de l'UE devrait donc disposer d'un droit à taxer une quote-

¹¹¹⁶ CGI, art. 209, I.

¹¹¹⁷ On désigne donc ici un agent économique producteur de biens et de services non-résident fiscal de l'État X.

¹¹¹⁸ Ce phénomène n'est pas toujours vrai, au sens qu'une pollution locale peut affecter un endroit différent son lieu d'émission : un polluant aérien peut par exemple être transporté et dispersé par le vent et la pluie. V. « Airparif - Pollution - Les différents polluants et leur évolution », s.d.

part¹¹¹⁹ de toute pollution à effet nocif global, indépendamment du lieu où cette dernière a pris place. Cependant, il peut tout de même être intéressant de mettre en place, afin d'en faciliter la mise en œuvre, une taxation territoriale de ce type de pollution. L'État source de la pollution serait alors bien habilité à taxer celle-ci, quitte ensuite pour les États de l'UE à mettre en place entre eux des mécanismes compensatoires spécifiques¹¹²⁰.

Paragraphe 2 – Les exceptions au principe de territorialité de la CPA

654. **Introduction.** Plusieurs entorses peuvent être notées au principe de territorialité de la CPA du fait des mécanismes fiscaux aux frontières précédemment développés. En effet, lorsque l'État X considère que la pollution émise sur le territoire de l'État Y n'est pas suffisamment taxée par ce dernier, il s'arrogera parfois le droit d'imposer à sa place une telle pollution – partiellement ou intégralement. Deux exceptions principales peuvent être dégagés, chacune répondant à des objectifs distincts de l'État X.

Premièrement, une exception justifiée par un objectif de préservation de la compétitivité des entreprises de l'État X, par le biais d'une CPA aux frontières sur les importations de biens et services marchands depuis un État étranger (cf. § 656).

Deuxièmement, une exception justifiée par un objectif de dissuasion des délocalisations / « fuites » de pollution dans l'État Y, par le biais d'une CPA aux frontières sur les exportations d'éléments négatifs vers un État étranger dans certains cas (cf. § 683).

Paragraphe 3 – Les perspectives sur le principe de territorialité de la CPA

655. **Perspectives sur le principe de territorialité de la CPA.** Le fait que la pollution soit taxée de manière territoriale incite les agents économiques à déplacer leurs comportements polluants vers les États à fiscalité environnementale « faible ».

Un avantage notable est l'incitation à l'alignement des fiscalités environnementales entre États. En effet, d'un point de vue environnemental, les

¹¹¹⁹ On pourrait par exemple imaginer une taxation par chaque état de l'UE au prorata de sa population, au sens qu'un état disposant d'un nombre d'habitants *plus élevé* est réputé *plus affecté* par une émission de pollution à effet nocif global. Ce prorata devrait lui-même être pondéré par l'indice de taxation de la pollution (ITP) de chaque pays, dans le cas où les fiscalités environnementales au sein de l'UE ne seraient pas harmonisées.

¹¹²⁰ Par exemple, si des gaz à effet de serre sont émis à hauteur d'une valorisation de 100 dans un état A de l'UE, ce dernier se chargera pour des raisons pratiques de la taxation de ces gaz à effet de serre. Il pourra ensuite, dans le cadre d'un mécanisme de compensation, redistribuer les 100 entre l'ensemble des pays européens au prorata de leur population et de leur ITP.

différents États sont alors incités à élever leur fiscalité écologique pour ne pas subir d'externalités environnementales négatives de manière disproportionnée.

Un inconvénient cependant concomitant est l'incitation à la mise en concurrence des fiscalités environnementales entre États. En effet, d'un point de vue économique, les différents États sont alors incités à baisser leur fiscalité environnementale afin d'attirer les entreprises sur leur territoire (phénomène de délocalisation des émissions polluantes, dit de « fuite de pollution »).

Sous-section 2 – La mise en place d'une CPA aux frontières

656. **Introduction.** La mise en place du système SHAPE en France requerrait la mise en place de mécanismes d'ajustements aux frontières afin de ne pas défavoriser les entreprises françaises, tant sur le marché intérieur qu'à l'international.

Au niveau européen, une telle nécessité a été formalisée dans le « Green Deal » européen présenté par la Commission Européenne fin 2019 : « Si les écarts entre les niveaux d'ambition à travers le monde persistent alors que l'UE renforce son ambition climatique, la Commission proposera un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières pour certains secteurs afin de réduire le risque de fuite de carbone »¹¹²¹. En particulier, le MACF a été établi par un règlement européen de 2023¹¹²², et vise à taxer l'empreinte carbone de certains biens importés au sein de l'UE. Il est également appelé plus couramment « taxe carbone aux frontières »¹¹²³.

Au niveau national, la Recommandation 7 du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur la fiscalité environnementale préconise de « soutenir les initiatives européennes de mise en œuvre d'un droit de douane uniforme sur les importations en provenance de pays non coopératifs en matière environnementale. »¹¹²⁴.

657. **Cadrage de l'analyse.** Pour imposer une taxation environnementale aux frontières, divers mécanismes sont possibles¹¹²⁵ dont on cite quelques exemples : modèles basés sur les droits d'accises¹¹²⁶, modèles de « type taxe sur la valeur ajoutée

¹¹²¹ Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », COM/2019/640, *op. cit.*

¹¹²² Règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, *op. cit.*

¹¹²³ V. § 112 et suivants pour plus de détails.

¹¹²⁴ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, *op. cit.*

¹¹²⁵ V. A. PIRLOT, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law*, *op. cit.* ; A. PIRLOT, *Environmental cross-border taxation from an international (trade) law perspective*, *op. cit.* ; A. PIRLOT, « Environmental vs. Traditional Border Tax Adjustments », *op. cit.*

¹¹²⁶ Par exemple la taxe américaine appelé « Superfund chemical tax », qui est un droit d'accise sur certains produits chimiques et certaines substances importées. V. « Superfund Chemical Taxes », *Federal Register*, 29 mars 2023.

(TVA) » ou de « type taxe sur le carbone ajouté (TCA) », taxes sur les ventes au détail, ou droits de douanes environnementaux. Étant donné que le système SHAPE est basé sur une CPA s'inspirant du fonctionnement de la TVA, on s'oriente naturellement vers un dispositif aux frontières de « type TVA ». Ce type de mécanisme d'ajustement aux frontières consiste en une taxation sur les imports et en l'octroi de crédits d'impôt sur les exports, afin que la taxation de la pollution soit *in fine* prélevée sur la base de la destination du bien ou service concerné, plutôt que son lieu d'origine, ce qui correspond à la norme internationale en matière de TVA¹¹²⁷.

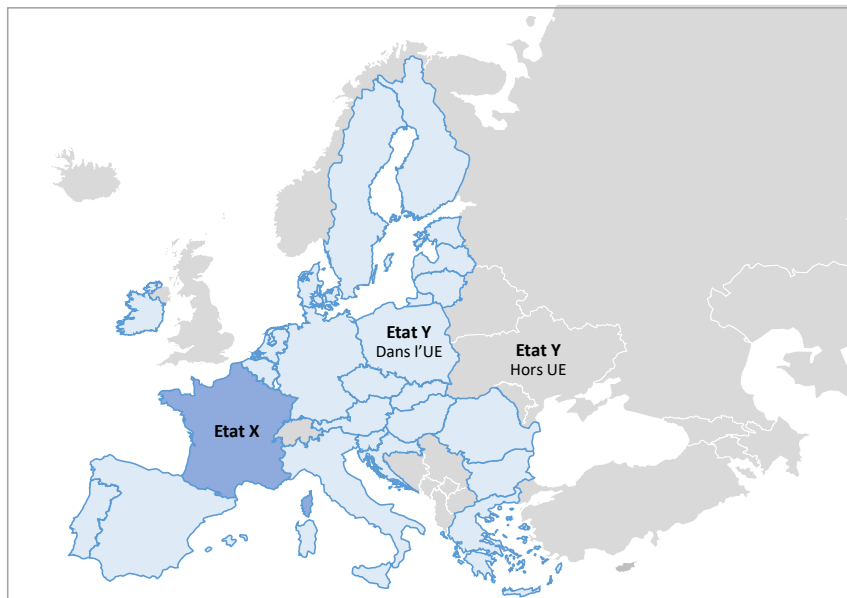
658. **Hypothèses et conventions.** On suppose le système SHAPE mis en place en France, que l'on dénomme « État X » dans cette partie. On se place du point de vue de cet État X de l'UE entretenant des relations commerciales avec un État étranger Y étant soit membre de l'UE, soit situé hors de l'UE (**Figure 105**). Par analogie avec la TVA, l'objectif va ici être d'exonérer de CPA, si nécessaire, les biens et services exportés en dehors de l'État X et de taxer à la CPA, si nécessaire, les biens et services importés dans l'État X¹¹²⁸.

¹¹²⁷ T.J. COURCHENE, J.R.A.O. published on P.O. FEBRUARY 1 et 2011, « Missing the bigger picture », *op. cit.*

¹¹²⁸ La difficulté cependant est que contrairement à la TVA, qui est liée au prix du bien ou service concerné, la CPA est liée à la pollution émise par celui-ci, qui est plus difficilement retraçable (et donc valorisable) lorsque ce bien ou service provient d'un pays étranger.

Figure 105

Dispositifs aux frontières : situation de référence



Source : C. DAO

659. Définitions.

- Mesures fiscales aux frontières :

- **Compensation de la pollution ajoutée aux frontières (CPAF)** (en anglais « *Border pollution-added compensation (BPAC)* » ou « *Pollution-added compensation at the borders (PACB)* ») : Compensation financière s'appliquant à un agent économique au titre de l'impact environnemental négatif ou positif généré par les biens, services ou éléments négatifs qu'il importe ou exporte, afin d'assurer une taxation environnementale similaire entre agents économiques domestiques et étrangers.

- Formes possibles de la CPAF au regard du signe de son taux/prix :

- **CPAF-prélèvement ou CPAF payée.** CPAF prenant la forme d'un prélèvement financier acquitté par l'agent économique envers l'État. Dans ce cas, le signe de la CPA est positif.
- **CPAF-rétribution ou CPAF reçue.** CPAF prenant la forme d'une rétribution financière perçue par l'agent économique depuis l'État. Dans ce cas, le signe de la CPA est négatif.

- **Formes possibles de la CPAF au regard de considérations écologiques.**
 - **CPAF-renvoi** : CPAF *payée* (respectivement *reçue*) au titre d'un renvoi dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif (respectivement à impact environnemental positif).
 - **CPAF-retrait** : CPAF *payée* (respectivement *reçue*) au titre d'un retrait depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental positif (respectivement à impact environnemental négatif).
 - **CPAF-modification** : CPAF *payée* (respectivement *reçue*) au titre d'une modification de l'environnement à impact environnemental négatif (respectivement positif).
- **Standards minimaux de fiscalité environnementale :**
 - **Pollution directe engendrée par une entité** : Impact environnemental engendré par les interactions directes de celle-ci avec l'environnement. [Rappel].
 - **Pollution indirecte engendrée par une entité** : Impact environnemental engendré par les interactions indirectes de celle-ci avec l'environnement. [Rappel].
 - **Indice de taxation de la pollution (ITP) d'un État étranger Y par rapport à un État de référence X** : Indice linéairement proportionnel au niveau de taxation environnementale de la pollution directe engendrée par cet État (c'est-à-dire la pollution émise sur son territoire) et de la pollution indirecte engendrée par ce pays (c'est-à-dire la pollution émise par les biens et services importés sur son territoire).
 - **Signification de l'ITP**. Plus un tel indice serait élevé, plus la similitude fiscale environnementale de cet État étranger Y serait réputée « sévère » par rapport à celle de l'État de référence X.
 - **Modalités de calcul de l'ITP**. Une possibilité serait de tenir compte des prix que fixe l'État étranger Y en question pour chaque polluant émis sur son territoire (taxation de la pollution directe) ainsi que des mesures fiscales environnementales qu'il met en place à ses propres frontières (taxation de la pollution indirecte). L'État X pourrait tenir une liste de ces indices, fixée et mise à jour annuellement, éventuellement par voie réglementaire.
 - **Valeurs prises par l'ITP**. Cet indice prendrait uniquement des valeurs positives, serait linéairement proportionnel au niveau de taxation environnementale de l'État concerné et vaudrait 1 si l'État étranger Y dispose d'une similitude fiscale environnementale taxant

en moyenne la pollution au même niveau que la fiscalité environnementale de l'État de référence X.

- Un État étranger Y disposant d'un *ITP de 0,5* serait réputé disposer d'une simili-fiscalité environnementale taxant en moyenne *2 fois moins* la pollution que la fiscalité environnementale de l'État X.
 - Un État étranger Y disposant d'un *ITP de 1,3* serait réputé disposer d'une simili-fiscalité environnementale taxant en moyenne *1,3 fois plus* la pollution que la fiscalité environnementale de l'État X.
- *État disposant de standards minimaux de (simili-)fiscalité environnementale* (abrégé en *État disposant de standards minimaux*) : État Y – typiquement non-membre de l'UE – ayant mis en place un système (simili-)fiscal environnemental d'un niveau « comparable » à celui de l'État X dont on adopte le point de vue, c'est-à-dire tel que l'ITP de cet État Y soit par exemple au moins égal à 0,8¹¹²⁹ par rapport à l'État de référence X.
 - *État ne disposant pas de standards minimaux de (simili-)fiscalité environnementale* (abrégé en *État ne disposant pas de standards minimaux*) : État Y ne détenant pas de standards minimaux de (simili-)fiscalité environnementale.
- **Éléments négatifs et assimilés :**
- *Éléments à impact environnemental négatif* (abrégé en *éléments négatifs*) : Éléments impactant négativement l'environnement lorsque renvoyées dans celui-ci. De tels éléments feraient l'objet d'une liste établie par l'État X¹¹³⁰.
 - *Produit assimilé à des éléments à impact environnemental négatif* (abrégé en *produits similaires à des éléments négatifs*) : Tout bien ou service produit par une entreprise principalement composé d'éléments à impact environnemental négatif¹¹³¹.

660. **Plan d'étude.** On examine d'abord le cas des importations depuis un pays étranger (- Paragraphe 1 -), puis le cas des exportations vers un pays étranger (- Paragraphe 2 -).

¹¹²⁹ Seuil fixé à titre indicatif. Un tel seuil devrait être « élevé » par définition, c'est-à-dire par exemple fixé entre 0,7 et 1.

¹¹³⁰ V. § 860.

¹¹³¹ Typiquement des conteneurs de déchets constitueraient des produits assimilables à des déchets.

Paragraphe 1 - Les importations en France depuis des pays étrangers

661. Lors de l'importation d'un bien ou service depuis un État étranger Y vers un État de référence X, et dans le cas où l'État Y disposerait de standards simili-fiscaux environnementaux moins élevés que l'État X, l'application d'une CPAF à payer est nécessaire afin de ne pas dégrader la compétitivité des entreprises de l'État X. (- A -). Des règles spécifiques sont également à prévoir afin d'assurer une taxation suffisante des éléments négatifs ou produits assimilés importés sur le territoire de l'État X par une entreprise étrangère de l'État Y en vue de s'en « défaire » (- B -)¹¹³².

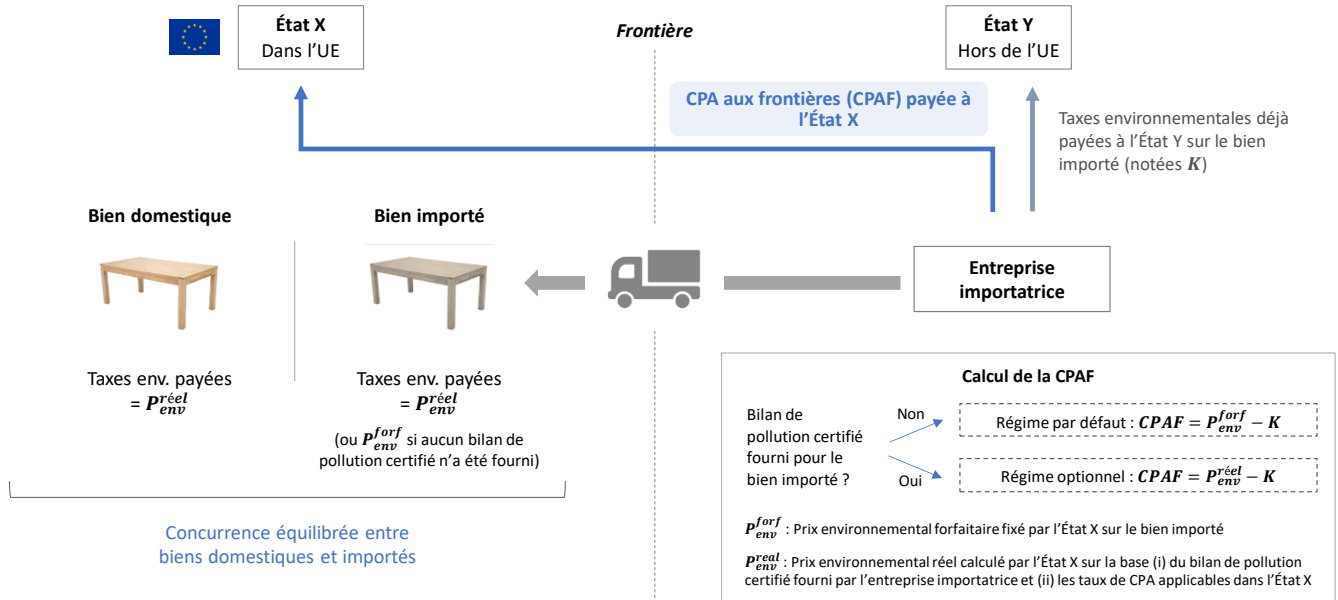
A - Les importations depuis un État étranger Y de biens et de services marchands dans l'État X

662. **Introduction.** L'objectif dans ce cas est de ne pas défavoriser les entreprises de l'État européen X par rapport aux entreprises étrangères de l'État Y sur le marché de l'État X. Pour éviter que les biens et services importés depuis l'entreprise de l'État étranger Y ne génèrent une « concurrence déloyale » envers les biens et services produits sur le territoire de l'État X, il est nécessaire pour l'État X de taxer l'empreinte environnementale de ces biens et services importés, au moyen d'une CPAF payée. On présente d'emblée une vision générale du mécanisme ci-dessous (**Figure 106**), avant de détailler son fonctionnement dans les développements qui suivent.

¹¹³² Fondamentalement, cette distinction est nécessaire en ce qu'il faut traiter différemment les importations « d'interactions indirectes avec l'environnement » (biens et services) et « d'interactions directes avec l'environnement » (éléments négatifs et produits assimilés)

Figure 106

CPA aux frontières (1/2) | La CPAF s'appliquerait aux entreprises étrangères importatrices, afin de garantir une concurrence équilibrée sur le marché domestique



Source : C. DAO

663. **Plan d'étude.** On expose tout d'abord le raisonnement permettant de déterminer la « juste » CPAF payée (- 1 -), avant de détailler les méthodes de calcul à appliquer pour déterminer la CPAF payée (- 2 -).

1 - Le raisonnement pour déterminer la « juste » CPAF payée

664. **Contexte.** Les charges environnementales supportées par une entreprise E de l'État X pour mettre à disposition un bien ou service sur le marché de l'État X incluent plusieurs types de coûts : (i) les prix environnementaux que l'entreprise a payé à ses propres fournisseurs pour produire de tels biens et services, (ii) la CPA dont l'entreprise s'est acquittée au titre de la pollution émise par la production de tels biens et services, et (iii) l'ajustement de CPA dont l'entreprise s'est acquittée au titre de la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie de ces biens et services, lorsque ceux-ci sont vendus à des non-assujettis à la CPA.

665. **Problématique.** Si un autre agent économique F se fournissait auprès de l'entreprise E, il paierait donc un *prix environnemental de production* s'il est assujetti à la CPA ou un *prix environnemental complet* s'il n'est pas assujetti à la CPA pour « compenser » ces charges environnementales supportées par l'entreprise E.

Cependant si cet agent économique F se fournit hors du marché national dans un État étranger Y, il n'a parfois pas à payer un tel prix environnemental ou seulement dans une moindre mesure, ce qui fait perdre en compétitivité l'entreprise E.

666. **Réponse à cette problématique.** Pour compenser ce déséquilibre, l'État X de l'entreprise importatrice doit soumettre les biens et services importés depuis l'État étranger Y à une taxe en lien avec ce *prix environnemental de production / complet*, afin de permettre à l'entreprise E de maintenir les prix qu'elle pratique sur le marché intérieur. Afin de garantir une pleine équité, l'État X prévoirait deux options pour les entreprises importatrices.

L'entreprise importatrice pourrait déclarer le bilan de pollution détaillé du bien ou service concerné. Ce bilan de pollution devrait retracer l'impact environnemental du bien ou service tout au long de sa chaîne de production, et avoir été certifié par un organisme d'audit indépendant. On verra que ceci permettra de préciser le montant brut de CPAF payée, appelé **CPAF_{brute}**.

L'entreprise importatrice pourrait également déclarer la simili-taxation qu'elle a déjà supportée hors de l'État X au titre de la pollution générée lors de la production du bien ou service importé, avant le moment de l'import. Typiquement, il s'agirait de taxes environnementales nationales ou aux frontières appliquées par l'État Y. On verra que ceci permettra de réduire le montant net de CPAF payée, appelé **CPAF_{nette}**.

2 – La méthode de calcul de la CPAF payée

667. **Introduction.** La CPAF à payer qui est appliquée par l'État X aux entreprises étrangères dont proviennent les importations de biens et services fera l'objet d'une méthode de calcul spécifique en fonction de la capacité de l'entreprise importatrice à fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné.
668. **CPAF forfaitaire par défaut, en l'absence de bilan de pollution du bien importé.** Si l'entreprise importatrice ne peut fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné, la CPAF à payer sera déterminée à partir du prix environnemental forfaitaire du bien ou service, sur la base du calcul suivant :

$$\begin{aligned} CPAF_{nette}^{forfaitaire} &= CPAF_{brute}^{forfaitaire} - CPAF_{déductible} \\ &= P_{env}^{forfaitaire} - CPAF_{déductible} \end{aligned}$$

- **CPAF_{nette}** : CPAF à payer « nette » qui est appliquée par l'État X au bien ou service importé, après déductions éventuelles de CPA notées **CPAF_{à déduire}**.

- $CPAF_{nette}^{forfaitaire}$: CPAF à payer « nette » qui est appliquée par l'État X au bien ou service importé, basée sur le prix environnemental forfaitaire de celui-ci, et après déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $CPAF_{brute}$: CPAF à payer « brute » qui est appliquée par l'État X au bien ou service importé, avant déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $CPAF_{brute}^{forfaitaire}$: CPAF à payer « brute » qui est appliquée par l'État X au bien ou service importé, basée sur le prix environnemental forfaitaire de celui-ci, avant déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $P_{env}^{forfaitaire}$: Prix environnemental forfaitaire dans l'État X du bien ou service importé dans l'État X. Il s'agirait du prix environnemental forfaitaire de production si le bien ou service est vendu à un assujetti à la CPA dans l'État X, et du prix environnemental forfaitaire complet si le bien ou service est vendu à un non assujetti à la CPA dans l'État X. Il serait déterminé selon la méthode de calcul exposée au § 477.
- $CPAF_{déductible}$: Simili-taxation environnementale déjà supportée par l'importateur hors de l'État X au titre de la pollution générée lors de la production du bien ou service importé, avant le moment de l'import. Ce montant est par conséquent déductible de la CPAF à payer. Typiquement, il s'agit de taxes environnementales nationales ou aux frontières appliquées par l'État Y. Dans le cas où ces paiements simili-fiscaux environnementaux seraient très élevés, au point d'avoir $CPAF_{déductible} > CPAF_{brute}$, l'État X pourra éventuellement prévoir de fournir un crédit d'impôt à l'entreprise importatrice pour le compenser la différence, mis à part si l'État Y a déjà prévu un mécanisme de crédit d'impôt à l'exportation.

669. **CPAF réelle sur option, en présence d'un bilan de pollution du bien importé.** Si l'entreprise importatrice peut fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné, la CPAF à payer sera déterminée à partir du prix environnemental réel du bien ou service, sur la base du calcul suivant :

$$\begin{aligned}
 CPAF_{nette}^{réelle} &= CPAF_{brute}^{réelle} - CPAF_{déductible} \\
 &= P_{env}^{réel} - CPAF_{déductible}
 \end{aligned}$$

- $CPAF_{nette}^{réelle}$: CPAF à payer « nette » qui est appliquée par l'État X au bien ou service importé, basée sur le prix environnemental réel de celui-ci, et après déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{déductible}$.
- $CPAF_{brute}^{réelle}$: CPAF à payer « brute » qui est appliquée par l'État X au bien ou service importé, basée sur le prix environnemental réel de celui-ci, avant déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{déductible}$.

- $P_{env}^{réel}$: Prix environnemental réel dans l'État X du bien ou service importé dans l'État X, déterminé à partir du bilan de pollution détaillé fourni par l'entreprise importatrice pour le bien ou service concerné. Il serait déterminé selon la méthode de calcul exposée au § 477.

B – Les importations depuis un État étranger Y d'éléments à impact environnemental négatif ou de produits assimilés dans l'État X

670. **Introduction.** On se place dans le cas où un État étranger Y importe des éléments à impact environnemental négatif ou de produits assimilés dans l'État X en vue, pour l'acteur responsable de l'importation, de s'en « défaire ». L'objectif est alors de s'assurer que ces éléments négatifs – ou produits assimilés afin d'éviter des tentatives de contournement – feront l'objet d'une taxation environnementale suffisante dans l'État X et / ou dans l'État Y.

671. **Importations d'éléments négatifs dans l'État X sans destinataire particulier ou à destination d'un non-assujéti à la CPA.** On se place dans la situation où les éléments négatifs (ou produits assimilés) importés depuis l'entreprise de l'État étranger Y n'ont pas de destinataire particulier ou sont à destination d'un non-assujéti à la CPA. Dans ce cas, ces éléments négatifs (ou produits assimilés) ne seront inclus dans le bilan de pollution ajoutée d'aucun assujéti à la CPA de l'État X. Deux règles vont alors s'appliquer.

Une CPAF sera appliquée en priorité par l'État X (« règle principale¹¹³³ »). Dans ce cas, l'entreprise de l'État étranger Y devra déclarer une telle pollution ajoutée et s'acquitter d'une CPA d'un montant équivalent auprès de l'État X, par exemple sous la forme d'une retenue à la source¹¹³⁴ sur les éventuels revenus que cette entreprise étrangère générerait dans l'État X¹¹³⁵.

Un équivalent-CPAF¹¹³⁶ sera appliqué à défaut par l'État Y (« règle défensive¹¹³⁷ ») si l'État X n'applique pas de CPAF au titre d'une telle importation.

¹¹³³ On s'inspire ici de la terminologie employée pour les dispositifs hybrides dans la directive ATAD 2.

¹¹³⁴ On s'inspire ainsi du mécanisme proposé par le modèle ONU de convention fiscale pour la taxation des services techniques (« technical services »). V. Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 2017., art. 12 A.

¹¹³⁵ On pourrait par exemple imaginer le mécanisme suivant. Si un agent économique résident de l'État étranger Y ne disposant pas d'ES dans l'État X émet de la pollution dans l'État X d'une valorisation de 50, l'État X serait en droit de retenir l'ensemble des revenus qu'il génère dans l'État X *jusqu'à due concurrence*.

¹¹³⁶ Par « équivalent-CPAF », on entend toute taxation environnementale aux frontières mise en place par l'État Y et ayant un effet équivalent à la CPA aux frontières de l'État X – une telle taxation pouvant cependant revêtir des caractéristiques différentes si l'État Y ne dispose pas lui-même de système fiscal environnemental de type CPA-PCE.

¹¹³⁷ Il est logique qu'il ne s'agisse que d'une règle défensive. En effet, il revient en priorité à l'État X de taxer de tels éléments négatifs, étant donné qu'elles arrivent sur son territoire.

Dans ce cas, l'entreprise de l'État Y devra déclarer une telle pollution ajoutée et s'acquitter d'un équivalent-CPA correspondant auprès de l'État Y.

672. **Importations depuis un État étranger Y d'éléments négatifs dans l'État X à destination d'un assujetti à la CPA – Aucun ajustement nécessaire de la part de l'État X.** On se place dans la situation où les éléments négatifs (ou produits assimilés) importés depuis l'entreprise de l'État étranger Y sont à destination d'un assujetti à la CPA. Dans ce cas, les éléments négatifs – ou produits assimilés – importés depuis l'entreprise de l'État étranger Y seront incluses dans le bilan de pollution ajoutée de cet assujetti à la CPA de l'État X lorsque ce dernier « rejettera » celles-ci dans l'environnement, et seront donc soumises à ce moment à une CPA. En conséquence, aucun ajustement particulier ne serait à prévoir.
673. **Transition.** Des problématiques similaires se posent, cette fois-ci en sens inverse, dans le cas des exportations.

Paragraphe 2 – Les exportations depuis l'UE vers des pays étrangers

674. **Plan d'étude.** Lors de l'exportation d'un bien ou service depuis un État de référence X vers un État étranger Y, et dans le cas où l'État Y disposerait de standards similaires fiscaux environnementaux moins élevés que l'État X, l'application d'une CPAF à recevoir est nécessaire afin de ne pas dégrader la compétitivité des entreprises de l'État X. (– A –). Des règles spécifiques sont également à prévoir afin d'assurer une taxation suffisante des éléments négatifs ou produits assimilés exportés sur le territoire de l'État Y par une entreprise domestique de l'État X¹¹³⁸, dans un cadre de « fuites de pollution » (– B –)¹¹³⁹.

A – Exportations depuis l'État X de biens et de services marchands vers un État étranger Y

675. **Introduction.** L'objectif dans ce cas est de ne pas défavoriser les entreprises de l'État européen X par rapport aux entreprises étrangères de l'État Y sur le marché de l'État Y. Pour éviter que les biens et services exportés par l'entreprise de l'État X soient soumis à une « concurrence déloyale » de la part des biens et services produits sur le territoire de l'État Y, il est nécessaire pour l'État X de diminuer la taxation de l'empreinte environnementale de ces biens et services importés, par exemple au

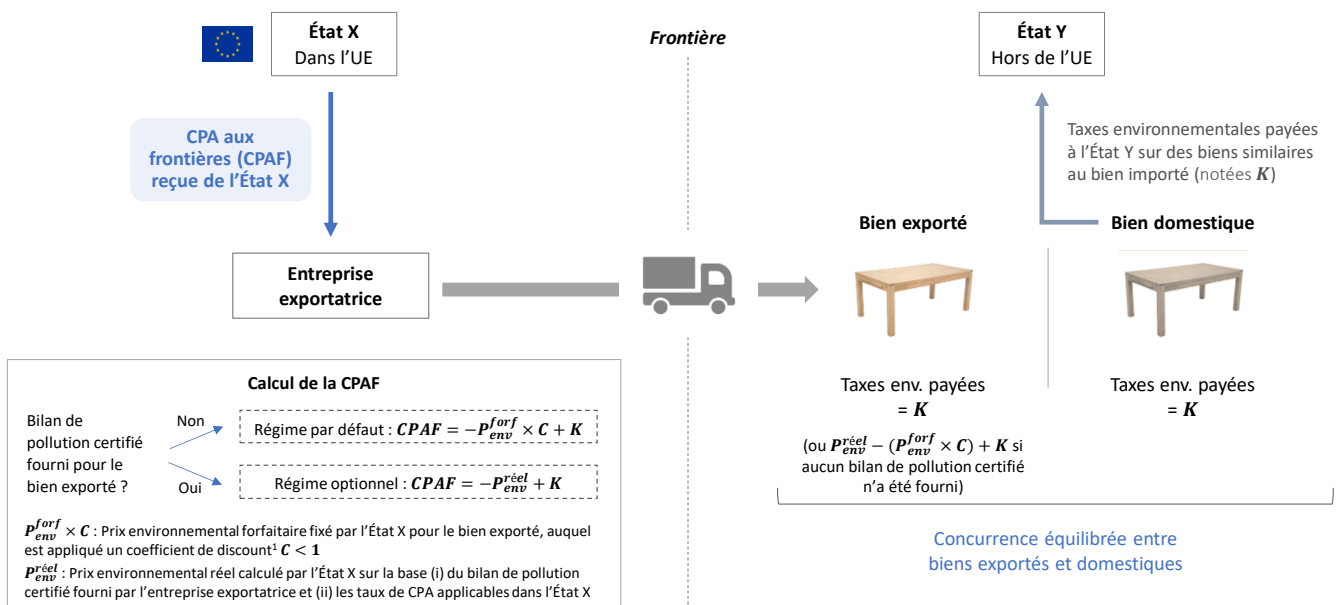
¹¹³⁸ Un cas typique est celui des déchets, dont l'export vers des pays en voie de développement a pu générer de vives controverses. V. par exemple à ce sujet : D. DENOISEUX, « L'exportation de déchets dangereux vers l'Afrique : le cas du Probo Koala », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2010, vol. 2071, n° 26, pp. 5-47.

¹¹³⁹ Fondamentalement, cette distinction est nécessaire en ce qu'il faut traiter différemment les exportations « d'interactions indirectes avec l'environnement » (biens et services) et « d'interactions directes avec l'environnement » (éléments négatifs et produits assimilés)

moyen d'une CPAF reçue. On présente d'emblée une vision générale du mécanisme ci-dessous (Figure 107), avant de détailler son fonctionnement dans les développements qui suivent.

Figure 107

CPA aux frontières (2/2) | La CPAF s'appliquerait aux entreprises domestiques exportatrices, afin de garantir une concurrence équilibrée sur les marchés étrangers



1. Dans le régime par défaut, le coefficient de discount permet de s'assurer que le crédit d'impôt octroyé n'est pas trop « attractif » pour éviter les abus
Source : C. DAO

676. **Plan d'étude.** On expose tout d'abord le raisonnement permettant de déterminer la « juste » CPAF reçue (- 1 -), avant de détailler les méthodes de calcul à appliquer pour déterminer la CPAF reçue (- 2 -).

1 – Le raisonnement pour déterminer la « juste » CPAF reçue

677. **Contexte.** Les charges environnementales supportées par une entreprise E de l'État X pour mettre à disposition un bien ou service sur le marché de l'État X incluent plusieurs types de coûts : (i) les prix environnementaux que l'entreprise a payé à ses propres fournisseurs pour produire de tels biens et services, et (ii) la CPA dont l'entreprise s'est acquittée au titre de la pollution émise par la production de tels biens et services¹¹⁴⁰.

¹¹⁴⁰ Même si le client étranger de l'entreprise de l'État X constitue bien un « non-assujetti » à la CPA, celle-ci n'a pas à payer d'ajustement de CPA au titre du coût environnemental d'utilisation et de fin de vie du bien / service vendu car l'utilisation

678. **Problématique.** Si l'entreprise E avait vendu sur le marché de l'État X, elle aurait alors facturé à ses clients un *prix environnemental de production* pour « compenser » ces charges environnementales.

Cependant, lorsque l'entreprise E vend hors du marché national dans un État étranger Y, un tel prix environnemental de production lui fait parfois perdre en compétitivité sur le marché de l'État étranger Y.

679. **Réponse à cette problématique.** Pour compenser ce déséquilibre, l'État X de l'entreprise exportatrice doit donc accorder à celle-ci une « compensation » en lien avec ce *prix environnemental de production* afin de permettre à l'entreprise E d'abaisser les prix qu'elle pratiquera sur le marché de l'État étranger Y. Afin de garantir une pleine équité, l'État X prévoirait deux options ou obligations pour les entreprises exportatrices.

L'entreprise exportatrice pourrait déclarer le bilan de pollution détaillé du bien ou service concerné. Ce bilan de pollution devrait retracer l'impact environnemental de ce dernier tout au long de sa chaîne de production, et avoir été certifié par un organisme d'audit indépendant. On verra que ceci permettra de préciser le montant brut de CPAF reçue, appelé **CPAF_{brute}**.

L'entreprise exportatrice devrait également déclarer la simili-taxation qu'elle aurait supportée dans l'État Y au titre de la pollution générée lors de la production du bien ou service exporté, si ce bien ou service avait été produit dans l'État Y ou importé dans l'État Y en l'absence de toute mesure simili-fiscale environnementale de l'État X. Typiquement, il s'agit de taxes environnementales nationales ou aux frontières appliquées par l'État Y. On verra que ceci impliquera de réduire le montant net de CPAF reçue, appelé **CPAF_{nette}**.

2 – La méthode de calcul de la CPAF reçue

680. **Introduction.** La CPAF à recevoir qui est appliqué par l'État X lorsque l'une de ses entreprises exporte un bien ou service fera l'objet d'une méthode de calcul spécifique en fonction de la capacité de l'entreprise exportatrice à fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné.

681. **CPAF forfaitaire par défaut, en l'absence de bilan de pollution du bien exporté.** Si l'entreprise exportatrice ne peut fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné, la CPAF à recevoir sera déterminée à partir du prix environnemental forfaitaire du bien ou service, sur la base du calcul suivant :

et la fin de vie du bien / service concerné vont se réaliser sur le territoire de l'État Y. En théorie c'est donc à l'État Y, s'il dispose d'un système de type CPA-PCE, de prélever un ajustement de CPA à l'entreprise au titre de l'utilisation et de la fin de vie du bien.

$$\begin{aligned}
CPAF_{nette}^{forfaitaire} &= CPAF_{brute}^{forfaitaire} \times C_{décôte} + CPAF_{à déduire}^{1141} \\
&= -\left(P_{env}^{forfaitaire} \times C_{décôte}\right) + CPAF_{à déduire}
\end{aligned}$$

- $CPAF_{nette}$: CPAF à recevoir « nette » qui est appliquée par l'État X au bien ou service exporté, après déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $CPAF_{nette}^{forfaitaire}$: CPAF à recevoir « nette » qui est appliquée par l'État X au bien ou service exporté, basée sur le prix environnemental forfaitaire de celui-ci, et après déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $CPAF_{brute}$: CPAF à recevoir « brute » qui est appliquée par l'État X au bien ou service exporté, avant déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $CPAF_{brute}^{forfaitaire}$: CPAF à recevoir « brute » qui est appliquée par l'État X au bien ou service exporté, basée sur le prix environnemental forfaitaire de celui-ci, avant déductions éventuelles de CPA notées $CPAF_{à déduire}$.
- $P_{env}^{forfaitaire}$: Prix environnemental forfaitaire dans l'État X du bien ou service exporté dans l'État Y¹¹⁴². Il s'agirait du prix environnemental forfaitaire de production si le bien ou service est vendu à un assujetti à un équivalent-CPA dans l'État Y, et du prix environnemental forfaitaire complet si le bien ou service est vendu à un non assujetti à un équivalent-CPA dans l'État Y. Il serait déterminé selon la méthode de calcul exposée au § 477.
- $CPAF_{à déduire}$: Simili-taxation environnementale qui aurait été supportée par l'exportateur dans l'État Y au titre de la pollution générée lors de la production du bien ou service exporté, si ce bien ou service avait été produit dans l'État Y ou importé dans l'État Y en l'absence de toute mesure simili-fiscale environnementale de l'État X. Ce montant est par conséquent à déduire de la CPAF à recevoir¹¹⁴³. Typiquement, il s'agit de taxes environnementales

¹¹⁴¹ On utilise ici un signe « + » car $CPAF_{brute}$ prend des valeurs négatives (crédit d'impôt). Pour « déduire » un montant de $CPAF_{brute}$, il faut donc lui ajouter une valeur positive.

¹¹⁴² Cf. § 479 et suivants pour les modalités de calcul détaillées de ce prix environnemental forfaitaire.

¹¹⁴³ Par exemple, si la taxation environnementale supportée par le bien ou service est de $PE_{réel} = 100$ au sein de l'État X, et que l'État étranger Y aurait soumis un tel bien ou service à une taxation environnementale de 60 (si ce bien ou service avait été produit dans l'État Y, ou importé dans l'État Y en l'absence de toute mesure simili-fiscale environnementale de l'État X), l'État X fournira alors un crédit d'impôt calculé ainsi :

$$\begin{aligned}
CPAF_{nette}^{réelle} &= CPAF_{brute}^{réelle} + CPAF_{à déduire} \\
&= -P_{env}^{réel} + CPAF_{à déduire} \\
&= -100 + 60 = -40
\end{aligned}$$

nationales ou aux frontières appliquées par l'État Y. Dans le cas où ces paiements simili-fiscaux environnementaux seraient très élevés, au point d'avoir $CPAF_{\text{à déduire}} > CPAF_{\text{brute}}$, l'État X ne fournira dans ce cas pas de crédit d'impôt à l'entreprise exportatrice, et laissera l'État Y appliquer une taxation complémentaire.

- $C_{\text{décote}}$: Coefficient de « décote » strictement compris entre 0 et 1, afin d'éviter que le crédit d'impôt ne soit trop « attractif » et ainsi éviter d'éventuels abus. Ce coefficient permet ainsi de réaliser un arbitrage entre deux effets contraires :
 - Un effet désirable, à savoir l'objectif de compétitivité de l'entreprise sur le marché de l'État étranger Y, encouragé lorsque le coefficient tend vers 1, découragé lorsque le coefficient tend vers 0.
 - Un effet indésirable, à savoir la propension de l'entreprise à adopter des comportements opportunistes¹¹⁴⁴ et/ou à exporter des biens et services plus polluants que ceux qu'elle produit ou aurait produit à destination du marché de l'État X¹¹⁴⁵, encouragée lorsque le coefficient tend vers 1, découragée lorsque le coefficient tend vers 0.

682. **CPAF réelle sur option, en présence d'un bilan de pollution du bien importé.** Si l'entreprise exportatrice peut fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service concerné, la CPA aux frontières sera déterminée à partir du prix environnemental réel du bien ou service, sur la base du calcul suivant :

$$\begin{aligned} CPAF_{\text{nette}}^{\text{réelle}} &= CPAF_{\text{brute}}^{\text{réelle}} + CPAF_{\text{à déduire}} \\ &= -Pr_{\text{env}}^{\text{réel}} + CPAF_{\text{à déduire}} \end{aligned}$$

- $CPAF_{\text{nette}}^{\text{réelle}}$: CPAF à recevoir « nette » qui est appliquée par l'État X au bien ou service exporté, basée sur le prix environnemental réel de celui-ci, et après déductions éventuelles de CPA notées $CFF_{\text{à déduire}}$.

En effet, cela a pour résultat de soumettre le bien ou service à une taxation environnementale de 60 également dans l'État X, et donc de ne pas dégrader sa compétitivité lors de son export dans l'État Y.

¹¹⁴⁴ En effet, le prix environnemental forfaitaire, du fait du coefficient de premium appliqué par l'État, est généralement supérieur au prix environnemental réel d'un bien ou service. Un crédit d'impôt équivalent au prix environnemental forfaitaire pourrait donc s'avérer supérieur aux charges environnementales réelles de l'entreprise, d'où la nécessité de lui faire subir une décote afin d'éviter d'éventuels comportements opportunistes.

¹¹⁴⁵ En effet, plus la CPAF reçue est élevée, plus celui-ci « gomme » les *coûts environnementaux* que supporte une entreprise au titre des biens et services qu'elle destine à l'exportation. En conséquence, celle-ci sera incitée à produire des biens et services plus polluants lors de leur production, utilisation ou fin de vie, dès lors que cela peut lui permettre de diminuer ses *coûts classiques*.

- ***CPAF^{réelle}_{brute}*** : CPAF à recevoir « brute » qui est appliquée par l'État X au bien ou service exporté, basée sur le prix environnemental réel de celui-ci, avant déductions éventuelles de CPA notées ***CFF***_{à déduire}.
- ***Pr^{éel}_{env}*** : Prix environnemental réel dans l'État X du bien ou service exporté dans l'État Y¹¹⁴⁶, déterminé à partir du bilan de pollution détaillé fourni par l'entreprise exportatrice pour le bien ou service concerné. Il serait déterminé selon la méthode de calcul exposée au § 477.

B – Les exportations depuis l'État X d'éléments à impact environnemental négatif ou de produits assimilés vers un État étranger Y

683. **Introduction.** On se place dans le cas où l'État X exporte des éléments à impact environnemental négatif ou de produits assimilés vers un État étranger Y en vue, pour l'acteur responsable de l'exportation, de s'en « défaire ». L'objectif est alors de s'assurer que ces éléments négatifs – ou produits assimilés afin d'éviter des tentatives de contournement – feront l'objet d'une taxation environnementale suffisante dans l'État X et / ou dans l'État Y.
684. **Exportations d'éléments négatifs vers l'État Y sans destinataire particulier ou à destination d'un non-assujéti à un équivalent-CPA.** On se place dans la situation où les éléments négatifs (ou produits assimilés) exportés par l'entreprise de l'État X vers l'État étranger Y n'ont pas de destinataire particulier ou sont à destination d'un non-assujéti à un équivalent-CPA. Dans ce cas, ces éléments négatifs (ou produits assimilés) ne seront inclus dans le bilan de pollution ajoutée d'aucun assujéti à la CPA de l'État Y. Deux règles vont alors s'appliquer.

Un équivalent-CPAF sera appliqué en priorité par l'État Y (« règle principale¹¹⁴⁷ »). Dans ce cas, l'entreprise de l'État X devra alors déclarer une telle pollution ajoutée et s'acquitter d'un équivalent-CPA d'un montant équivalent auprès de l'État Y.

Une CPAF sera appliquée à défaut par l'État X (« règle défensive¹¹⁴⁸ ») si l'État Y n'applique pas un équivalent-CPAF au titre d'une telle exportation. Dans ce cas, l'entreprise de l'État X devra alors déclarer une telle pollution ajoutée et s'acquitter d'une CPA correspondante auprès de l'État X.

¹¹⁴⁶ Cf. § 479 et suivants pour les modalités de calcul détaillées de ce prix environnemental forfaitaire.

¹¹⁴⁷ On s'inspire ici de la terminologie employée pour les dispositifs hybrides dans la directive ATAD 2.

¹¹⁴⁸ Il est logique qu'il ne s'agisse que d'une règle défensive. En effet, il revient en priorité à l'État Y de taxer de tels éléments négatifs, étant donné qu'ils arrivent sur son territoire.

685. **Exportations d'éléments négatifs vers l'État Y à destination d'un assujetti à un équivalent-CPA.** On se place dans la situation où les éléments négatifs (ou produits assimilés) exportés par l'entreprise de l'État X vers l'État étranger Y sont à destination d'un assujetti à un équivalent-CPA.

En principe, une CPAF sera appliquée par l'État X dans le cas où l'État étranger Y dispose de standards simili-fiscaux environnementaux moins contraignants, afin d'éviter des « fuites de pollution »¹¹⁴⁹. Un tel dispositif serait cohérent avec :

- L'objectif posé par la Convention de Bâle de 1989 sur le contrôle des mouvements transfrontaliers de déchets dangereux et sur leur élimination, qui vise à réduire les transferts de déchets dangereux entre les pays, notamment vers les pays en développement.
- L'objectif actuel de la Commission Européenne de limiter les « fuites de carbone » en dehors de l'Union Européenne au fur et à mesure que cette dernière se dote de standards environnementaux contraignants.

Cependant, cette CPAF pourra être réduite du montant de la taxation environnementale pratiquée dans l'État Y afin d'éviter une double imposition.

686. **Perspectives sur la CPAF.** « Alors que l'UE renforce son ambition climatique »¹¹⁵⁰, l'objectif de mesures fiscales aux frontières consiste ainsi à maintenir l'efficacité de la fiscalité environnementale européenne, quand bien même certains États tiers ne disposeraient pas de tels standards fiscaux environnementaux. Le mécanisme de CPAF présenté généraliserait ainsi le MACF introduit par l'Union Européenne en 2023, tout en répondant à ses différentes limites¹¹⁵¹.

La CPAF disposerait d'une efficacité environnementale élargie par rapport au MACF. La CPAF s'appliquerait à un périmètre élargi de polluants (l'ensemble des polluants et gaz à effet de serre), de formes d'émissions (scope 1, 2 et 3 des produits importés ou exportés), et de types de produits (produits primaires, intermédiaires et finaux). En conséquence, divers effets pervers seraient évités par rapport au MACF, tels que des effets pervers de transfert de pollution¹¹⁵² ou des fuites de carbone vers l'aval de la production.

¹¹⁴⁹ Un tel dispositif suivrait un principe similaire à l'ancien article 212 I. b) du CGI, qui permettait à la France de refuser la déductibilité des intérêts si ceux-ci ne faisaient pas l'objet d'une imposition suffisante dans l'état du prêteur (dispositif « anti-produits hybrides »).

¹¹⁵⁰ Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », COM/2019/640, *op. cit.*

¹¹⁵¹ V. § 118.

¹¹⁵² C'est-à-dire le basculement des agents d'un type de pollution taxé vers un autre type de pollution moins voire non taxé. V. à ce sujet : N. CARUANA, *La fiscalité*

La CPAF éviterait les pertes de compétitivité à l'export par rapport au MACF. En effet, la CPAF s'appliquerait aux imports et exports, permettant de préserver la compétitivité des entreprises de l'UE tant sur le territoire de l'UE qu'à l'extérieur.

La CPAF requerrait un suivi seulement optionnel des émissions de pollution engendrées par la production du bien ou service importé. En effet, le régime par défaut applique une CPAF brute correspondant au prix environnemental forfaitaire du bien ou service concerné. Cependant, l'importateur pourra bénéficier d'un régime sur option plus fin, où la CPAF brute correspond au prix environnemental réel de ce bien ou service. Pour cela, il lui faudra déclarer le bilan de pollution détaillé du bien ou service concerné, retraçant l'impact environnemental de ce dernier tout au long de sa chaîne de production, et ayant été certifié par un organisme d'audit indépendant.

Paragraphe 3 – Les achats et ventes entre agents économiques au niveau des frontières

687. **Hypothèses et conventions.** On adopte les mêmes hypothèses et conventions qu'aux paragraphes 658 et suivants.
688. **Détermination des prix classiques et environnementaux des biens importés pour les entreprises de l'État X en CCE.** Indépendamment du fait que l'État étranger Y ait ou non mis en place un système de prix classiques / environnementaux, une entreprise importatrice de l'État X en CCE doit déterminer les prix classiques ou environnementaux qu'elle prend en compte pour les biens / services qu'elle importe afin de déterminer son résultat classique et environnemental :

Si le bien ou service importé a été acheté à *un prix agrégé d'import*, l'entreprise de l'État X devra prendre en compte dans sa CCE un prix classique et un prix environnemental selon les formules suivantes :

$$P_{classique} = P_{agrégé}^{import} - CPAF_{brute}$$
$$P_{env} = CPAF_{brute}$$

Si le bien ou service importé a été acheté à *un prix classique et un prix environnemental d'import*, l'entreprise de l'État X devra prendre en compte dans sa CCE de tels prix. Il est à noter que le prix environnemental d'import est alors supposé refléter les charges environnementales que l'entreprise étrangère a supportées dans l'État Y pour produire le bien ou service, charges auxquelles

environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale, op. cit., §§ 499 et suivants.

s'ajoute la CPAF payée (nette) étant appliquée au bien ou service par l'État X. Ainsi, les formules suivantes s'appliquent :

$$P_{classique} = P_{classique}^{import}$$

$$P_{env} = P_{env}^{import} = CPAF_{brute}$$

689. **Détermination des prix classiques et environnementaux des biens exportés pour les entreprises de l'État X en CCE.** Indépendamment du fait que l'État étranger Y ait ou non mis en place un système de prix classiques / environnementaux, une entreprise exportatrice de l'État X en CCE doit déterminer les prix classiques ou environnementaux qu'elle prend en compte pour les biens / services qu'elle exporte afin de déterminer son résultat classique et environnemental :

Si le bien ou service exporté a été vendu à un *prix agrégé d'export* - typiquement car l'État étranger Y n'admet pas de système de prix classiques et environnementaux -, l'entreprise de l'État X devra prendre en compte dans sa CCE un prix classique et un prix environnemental selon les formules suivantes¹¹⁵³ :

$$P_{classique} = P_{agrégé}^{export} - CPAF_{à\ déduire} = P_{agrégé}^{export} - P_{env}^{export}$$

$$P_{env} = -CPAF_{brute} = P_{env}^{export} - CPAF_{nette}$$

Si le bien ou service exporté a été vendu à *un prix classique et un prix environnemental d'export*, l'entreprise de l'État X devra prendre en compte dans sa CCE de tels prix. Il est à noter que le prix environnemental d'export est alors supposé refléter les charges environnementales que l'entreprise a supportées dans l'État X pour produire le bien ou service, charges auxquelles se soustrait la CPAF à recevoir étant appliqué au bien ou service par l'État X. Ainsi, les formules suivantes s'appliquent :

$$P_{classique} = P_{classique}^{export} = P_{agrégé}^{export} - P_{env}^{export}$$

$$P_{env} = -CPAF_{brute} = -CPAF_{nette} + CPAF_{à\ déduire} = P_{env}^{export} - CPAF_{nette}$$

¹¹⁵³ Cette règle permet d'éviter les abus consistant pour une entreprise à moduler comme elle le souhaite les prix classiques / environnementaux qu'elle prend en compte dans sa CCE, tout en sachant que le client n'aura pas connaissance de tels changements étant donné qu'il ne « voit » qu'un prix agrégé.

690. **Ouverture – Interaction entre la CPAF et les règles de droit international.** Ainsi, la mise en place d'une CPA aux frontières permettrait de ne pas défavoriser les entreprises domestiques, tant sur le territoire national (en taxant les importations depuis l'étranger) qu'en dehors de celui-ci (en exonérant partiellement ou pleinement les exportations vers l'étranger). Si la présente étude se focalise sur le droit interne, l'interaction entre la CPA aux frontières et les règles de droit international serait à étudier de manière détaillée. En particulier, la conformité de la CPA aux frontières aux accords de l'OMC (incluant le GATT¹¹⁵⁴) serait à examiner, ceux-ci ayant été reconnus comme faisant partie de l'ordre juridique de l'Union Européenne¹¹⁵⁵. On esquisse ci-dessous quelques développements à titre préliminaire.

En principe, l'OMC interdit des mesures intérieures discriminatoires visant des productions importées, à l'article III du GATT¹¹⁵⁶. Cependant diverses exceptions à cette règle sont prévues à l'article XX, notamment en matière environnementale : « *Sous réserve que ces mesures ne soient pas appliquées de façon à constituer soit un moyen de discrimination arbitraire ou injustifiable entre les pays où les mêmes conditions existent, soit une restriction déguisée au commerce international, rien dans le présent Accord ne sera interprété comme empêchant l'adoption ou l'application par toute partie contractante des mesures : [...] b) nécessaires à la protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou à la préservation des végétaux; [...] se rapportant à la conservation des ressources naturelles épuisables, si de telles mesures sont appliquées conjointement avec des restrictions à la production ou à la consommation nationales;* »¹¹⁵⁷

Ainsi, une mesure fiscale environnementale aux frontières comme la CPAF pourrait s'avérer conforme au droit de l'OMC, étant donné qu'elle pourrait entrer au moins dans l'une des deux finalités évoquées ci-dessus¹¹⁵⁸. Il faudrait cependant vérifier qu'une telle mesure ne revêt pas un caractère discriminatoire¹¹⁵⁹. Ce serait

¹¹⁵⁴ « *General agreement on tariffs and trade* », en français « Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce ».

¹¹⁵⁵ V. notamment : CJCE, 11 septembre 2007, C-431/05, *Merck Génériques - Productos Farmacêuticos Ld^a contre Merck & Co Inc et Merck Sharp & Dohme Ld^a.*, § 32 et 33 : « *L'accord OMC a été conclu par la Communauté et tous ses États membres en vertu d'une compétence partagée [...] sans que leurs obligations respectives envers les autres parties contractantes aient été réparties entre eux. Il en découle que, l'accord ADPIC ayant été conclu par la Communauté et ses États membres en vertu d'une compétence partagée, la Cour, saisie conformément aux dispositions du traité CE, notamment l'article 234 CE, a compétence pour définir les obligations que la Communauté a ainsi assumées et pour interpréter à cette fin les dispositions de l'accord ADPIC* »

¹¹⁵⁶ Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), 30 octobre 1947., art. III, § 2 : « *Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante ne seront pas frappés, directement ou indirectement, de taxes ou autres impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent, directement ou indirectement, les produits nationaux similaires.* ».

¹¹⁵⁷ *Ibid.*, art. XX

¹¹⁵⁸ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 149 et suivants.

¹¹⁵⁹ Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), op. cit., art. XX

à priori bien le cas pour la CPAF : en effet, une entreprise importatrice paierait par défaut une CPAF forfaitaire basée sur le prix environnemental forfaitaire du bien ou service importé¹¹⁶⁰. Cependant, cette entreprise disposerait (i) d'une option pour payer une CPAF réelle, à la condition qu'elle puisse fournir un bilan de pollution détaillé pour le bien ou service importé¹¹⁶¹ et (ii) d'une option pour déclarer la simili-taxation déjà supportée hors de la France, à des fins de déductibilité¹¹⁶². Sous ces conditions, la CPAF serait alors pleinement alignée avec la simili-taxation s'appliquant aux entreprises nationales. De telles modalités permettraient en conséquence de s'approcher d'un caractère non-discriminatoire¹¹⁶³.

Au-delà des accords de l'OMC, il semble que les principes actuels de droit public international, de droit fiscal international et de droit environnemental ne fassent pas obstacle à la mise en place de taxes environnementales aux frontières¹¹⁶⁴, ouvrant ainsi la voie à une mise en place de la CPAF.

691. **Conclusion | Chapitre 3 – L'interaction de la CPA avec le système fiscal existant.**

La mise en place de la CPA en France devrait ainsi s'accompagner d'un nombre varié de mesures, afin d'assurer sa bonne intégration à l'architecture fiscale actuelle.

D'un point de vue interne, la CPA supplanterait progressivement l'ensemble des instruments fiscaux environnementaux actuels, à mesure que son assiette s'élargirait à l'ensemble des polluants et gaz à effet de serre. Des mécanismes anti-abus relatifs à la CPA seraient également nécessaires.

D'un point de vue international, diverses mesures permettraient de délimiter le droit de la France, ainsi que des autres États, à taxer la pollution émise dans le monde. Premièrement, en vertu d'un principe de territorialité de la CPA, chaque État serait fondé à taxer la pollution émise sur son territoire géographique par les agents économiques résidents ou les établissements stables « CPA ». Deuxièmement, la mise en place d'une CPA aux frontières permettrait de ne pas défavoriser les entreprises nationales sur leur marché intérieur et à l'international, et limiterait les fuites de pollution.

¹¹⁶⁰ V. § 668.

¹¹⁶¹ V. § 669.

¹¹⁶² V. § 666.

¹¹⁶³ C. BEAUFILS, *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, op. cit., § 152, encadré n°6.

¹¹⁶⁴ A. PIRLOT, *Environmental cross-border taxation from an international (trade) law perspective*, op. cit.

Conclusion du Titre I

692. **Conclusion | Titre I - La mise en place de la CPA en France.** L'harmonisation de la fiscalité environnementale française en un dispositif unique de CPA, visant à permettre à la France de respecter ses engagements environnementaux actuels, nécessiterait des mesures variées en matière juridique et fiscale.

Premièrement, une adaptation du droit fiscal interne serait nécessaire pour préparer l'introduction de la CPA. En effet, le droit fiscal actuel est aujourd'hui sous-tendu de manière prépondérante par un *principe d'entraide* entre contribuables, se traduisant en un *principe d'égalité-entraide* (principe d'égalité devant les charges publiques au regard des capacités contributives) et un *principe d'affectation-entraide* (principe d'universalité budgétaire). Pour autant, lorsque le législateur a entendu poursuivre un *objectif d'intérêt général* tel que la protection de l'environnement, il serait nécessaire qu'un *principe de responsabilité* puisse également fonder la mise en place d'un instrument fiscal, se déclinant en un *principe d'égalité-responsabilité* (principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'impact des comportements) et un *principe d'affectation-responsabilité* (principe de filiation budgétaire). Cette reconnaissance pourrait être effectuée dans les textes constitutionnels (article 13 de la DDHC) et législatifs (article 6 de la LOLF), et permettrait de consolider les fondements juridiques de la fiscalité incitative, en particulier de la fiscalité environnementale et de la CPA.

Deuxièmement, une réflexion sur la nature juridique de la CPA serait à mener. Par la diversité des situations et des types de pollution auxquels la CPA devrait s'appliquer, elle serait amenée à revêtir des formes variées (prélèvement, rétribution d'agents « petits pollueurs / dépollueurs » ou « grands pollueurs-dépollueurs »), et donc s'incarner dans des instruments juridiques divers au regard du droit interne (imposition, subvention, instrument de marché de quotas). Cette hétérogénéité juridique semble indiquer le besoin d'une notion plus large, celle d'*instrument simili-fiscal*, désignant l'ensemble des prélèvements et rétributions de nature financière que l'État effectue afin de réguler les comportements des agents et/ou financer des mesures de politiques publiques. Ce concept juridique prospectif, permettant de considérer la CPA en tant qu'*instrument simili-fiscal environnemental*, viendrait alors éclairer certains raisonnements juridiques relatifs à celle-ci, notamment au regard du principe d'égalité devant les charges publiques.

Troisièmement, une fois la CPA introduite, un ensemble varié de mesures s'avèrerait nécessaire pour assumer sa bonne intégration au système fiscal existant. Des enjeux internes se poseraient, pour assurer la bonne transition entre le système fiscal environnemental actuel et la CPA nouvellement introduite, et éviter certains comportements abusifs. Des enjeux internationaux seraient également à considérer, afin de préciser le droit de la France à taxer la pollution de biens produits sur son territoire, importés ou exportés.

693. **Transition.** La mise en place de la CPA s'accompagnerait de l'introduction des deux autres instruments principaux du système SHAPE, la comptabilité classique et environnementale ainsi que les prix environnementaux. On examine dans la partie qui suit les mesures qui s'avèreraient en conséquence nécessaires, notamment d'un point de vue fiscal.

Titre II – La mise en place des autres mécanismes du système SHAPE en France

694. **Introduction.** L'introduction des deux autres instruments principaux du système SHAPE, à savoir les prix environnementaux et la comptabilité classique et environnementale, nécessiterait des mesures variées, notamment pour assurer leur bonne intégration au système fiscal existant.
695. **Plan d'étude.** On détaille les dispositifs qui seraient nécessaires à la mise en place des prix environnementaux (- Chapitre 1 -), puis de la comptabilité classique et environnementale (- Chapitre 2 -).

Chapitre 1 – La mise en place des prix environnementaux

696. **Introduction.** Diverses mesures seraient nécessaires pour accompagner la mise en place des prix environnementaux, et notamment assurer leur bonne interaction avec le système fiscal existant.
697. **Plan d'étude.** On détaille ainsi les mesures de transition vers les prix environnementaux qui seraient nécessaires (- Section 1 -), avant de détailler les enjeux fiscaux posés par de tels prix environnementaux (- Section 2 -).

Section 1 – La transition vers les prix environnementaux

698. **Régime par défaut – Fixation forfaitaire du prix environnemental.** Par défaut, à l'introduction du système SHAPE, l'ensemble des agents économiques seraient considérés comme relevant du régime de fixation forfaitaire du prix environnemental¹¹⁶⁵. De même que pour la CCE, ils ne subiraient en conséquence aucune contrainte supplémentaire.
699. **Régime sur option – Fixation libre du prix environnemental.** Le dispositif de fixation du prix environnemental constituerait une option à disposition uniquement des agents économiques soumis à l'IS¹¹⁶⁶ et tenant une CCE, les incitant à fixer eux-mêmes leurs prix environnementaux en échange d'un taux attractif d'IS sur les bénéfices classiques. En conséquence, une telle option pourrait être proposée de manière immédiate, son objectif étant d'emporter une adhésion large afin de

¹¹⁶⁵ V. § 482.

¹¹⁶⁶ Ou dont tous les associés sont soumis à l'IS dans le cas d'une société fiscalement transparente.

renforcer le *caractère responsable* du système SHAPE. Le passage progressif d'un nombre significatif d'acteurs en régime libre entraînerait diverses conséquences.

Une modification progressive des équilibres concurrentiels entre biens et services sera à anticiper. En effet, placer par défaut l'ensemble des agents économiques producteurs de biens et services en régime forfaitaire au moment de la mise en place du système SHAPE permettrait de ne pas immédiatement impacter les rapports concurrentiels existants entre les biens et services d'une même catégorie¹¹⁶⁷. La modification des prix des biens et des services, et donc des équilibres concurrentiels, s'effectuerait alors de manière progressive, au fur et à mesure que les différents concurrents présents sur une catégorie donnée passent en régime libre¹¹⁶⁸.

Par ailleurs, les prix environnementaux libres pratiqués reflèteront de manière partielle l'impact écologique des biens et services vendus en début de mise en place du système SHAPE. En effet, certaines charges environnementales « antérieures » à l'introduction du système¹¹⁶⁹ ne seraient alors pas prises en compte par une entreprise en régime libre lorsque celle-ci fixe le prix environnemental de ses biens et services.

Section 2 – Les enjeux fiscaux posés par les prix environnementaux

700. **Introduction.** Les prix environnementaux représentent un enjeu fort pour une entreprise, et doivent donc faire l'objet de mesures de contrôle strictes, en particulier lorsque l'entreprise est en régime libre et a toute latitude pour fixer ses prix environnementaux.
701. **Plan d'étude.** On définit d'abord à titre préliminaire plusieurs notions utiles à la suite des développements (– Sous-section 1 –). On examine ensuite comment s'opèrerait le contrôle des prix environnementaux pratiqués par une entreprise en régime libre envers des tiers non associés (– Sous-section 2 –), puis le contrôle des

¹¹⁶⁷ Le régime forfaitaire, lorsqu'on considère qu'il s'applique de manière rétroactive aux prix agrégés selon les modalités détaillées au dernier alinéa du § Partie II – Titre II – Chapitre 2 – Section 1 – Sous-section 2 – Paragraphe 1 – , *ne modifie pas à priori de tels prix agrégés.*

¹¹⁶⁸ Le régime libre a par définition vocation à modifier les niveaux relatifs de prix entre concurrents sur un marché donné, en tant que le prix d'un bien ou service donné sera alors supposé refléter son impact environnemental, impact qui diffère selon l'entreprise considérée.

¹¹⁶⁹ On peut par exemple citer le cas d'une pollution émise antérieurement à l'introduction du système SHAPE pour produire un bien ou service, qui ne sera donc pas taxée et donc non intégrée au prix environnemental de celui-ci. Il en va de même pour les immobilisations amortissables antérieures au système SHAPE : celles-ci ne disposeront alors que d'une valeur classique, et leurs amortissements n'entraîneront en conséquence que des charges classiques et non des charges environnementales.

prix environnementaux pratiqués au sein d'un groupe d'entreprises associées en régime libre (- Sous-section 3 -).

Sous-section 1 - Les considérations préliminaires

702. **Introduction.** Le contrôle des niveaux de prix environnementaux par la puissance publique nécessite de pouvoir déterminer un « juste » prix environnemental pour un bien ou service donné. Cette notion fait écho à celle de *prix de pleine concurrence*, qui représente le juste prix à pratiquer pour les transactions entre entités associées, tel que défini par l'OCDE¹¹⁷⁰. C'est à ce titre qu'on introduit dans cette partie un concept similaire sur le plan des prix environnementaux, qu'on appellera *prix environnemental de pleine couverture*.
703. **Plan d'étude.** On commence par définir les notions d'entreprise environnementalement couverte et de prix environnemental de pleine couverture (- Paragraphe 1 -), avant d'esquisser plusieurs méthodologies possibles de détermination des prix environnementaux de pleine couverture (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - Les définitions

704. **Entreprises indépendantes et entreprises environnementalement couvertes.**
- *Entreprises associées* (en anglais « *Associated enterprises* »): Entreprises associées au sens des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert¹¹⁷¹, plus précisément au sens de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Deux entreprises sont ainsi réputées associées lorsque « *une entreprise [...] participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital [de l'autre] entreprise [...], ou que les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital [de ces deux entreprises]* »¹¹⁷².

¹¹⁷⁰ OECD, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022., p. 26. ; « [Le principe de pleine concurrence représente] la norme internationale qui [...] doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert à des fins fiscales. [...] Lorsque les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

¹¹⁷¹ *Ibid.*, p. 23. : « Deux entreprises sont associées si l'une d'entre elles remplit les conditions fixées à l'article 9 alinéas 1a) ou 1b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE vis-à-vis de l'autre entreprise ».

¹¹⁷² OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, op. cit., article 9, § 1.

- *Entreprises indépendantes* (en anglais « *Independent enterprises* ») : Entreprises indépendantes au sens des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert¹¹⁷³, c'est-à-dire ne constituant pas des entreprises associées au sens de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE¹¹⁷⁴.
- *Groupe d'entreprises associées* (en anglais « *Associated enterprises group* ») : Pour une entreprise donnée, ensemble des entreprises qui lui sont associées, directement ou indirectement¹¹⁷⁵.
- *Entreprise environnementalement couverte*¹¹⁷⁶ :

¹¹⁷³ OECD, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, op. cit., p. 23. : « Deux entreprises sont indépendantes l'une par rapport à l'autre si elles ne sont pas associées ».

¹¹⁷⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, op. cit., article 9, § 1.

¹¹⁷⁵ Perspectives sur la notion de groupe d'entreprises associées :

- **Comparaison avec l'existant.** Le concept de *groupe d'entreprises associées* est similaire au *groupe d'intégration fiscale de périmètre maximal*, à ceci près que le lien exigé pour la notion de groupe d'entreprises associées est « moins fort » en tant qu'il s'agit du lien de dépendance de 39 12 CGI et non des conditions de l'intégration fiscale de l'article 223 A CGI.
- **Intérêt.** L'intérêt d'un tel concept est de définir un périmètre pertinent au niveau duquel l'administration fiscale pourra juger si une entreprise est réellement *environnementalement couverte* (v. définition ultérieure).
 - o **Lutte contre les délocalisations de résultat fiscal environnemental.** En effet, une entreprise qui a réalisé un résultat fiscal environnemental négatif pourrait décider, pour donner l'apparence qu'elle est une entreprise environnementalement couverte et s'éviter certaines sanctions développées ultérieurement, de « délocaliser » ses pertes environnementales au niveau d'une entité liée « poubelle ». Apprécier le caractère *environnementalement couvert* au niveau d'un groupe d'entreprises liées permet donc d'éviter de tels phénomènes.
 - o **Simplification conceptuelle du travail de l'administration fiscale.** Cette notion est d'autant plus intéressante que deux groupes d'entreprises associées *ne peuvent se chevaucher* (i.e. avoir certaines entités en commun) en raison du caractère transitif du lien de dépendance de 39 12 CGI : en effet, si deux groupes d'entreprises associées se chevauchent, cela signifie qu'ils ne constituaient en fait qu'un seul même groupe d'entreprises associées. Une telle notion simplifie donc conceptuellement le travail de l'administration fiscale, car elle organise le paysage des entreprises en des groupements d'entreprises associées strictement séparés les uns des autres : ce sera alors au niveau de chaque groupe d'entreprises associées que l'administration fiscale pourra apprécier le caractère environnementalement couvert ou non, dans le but de déterminer d'appliquer certaines sanctions ou au contraire les utiliser comme référentiel pour estimer le prix environnemental de pleine couverture d'un bien ou service donné (v. § 706 et suivants).

¹¹⁷⁶ L'idée d'une telle notion est donc de déterminer si une entreprise s'est comportée de manière « responsable » au regard du régime de fixation libre des prix environnementaux, en couvrant au mieux ses charges environnementales par une même quantité de produits environnementaux.

- **Au sens faible** (en anglais « *Weakly environmentally hedged enterprise* »)¹¹⁷⁷: Entreprise ayant relativement bien couvert ses charges environnementales par ses produits environnementaux au cours d'un exercice fiscal donné, c'est-à-dire tel que son résultat fiscal environnemental total est inférieur en valeur absolue de 5%¹¹⁷⁸ à son résultat fiscal classique.
- **Au sens fort** (en anglais « *Strongly environmentally hedged enterprise* »)¹¹⁷⁹: Entreprise faisant partie d'un groupe d'entreprises associées environnementalement couvert, ayant donc relativement bien couvert ses charges environnementales consolidées par ses produits environnementaux consolidés au cours d'un exercice fiscal donné, c'est-à-dire tel que son résultat fiscal environnemental consolidé est inférieur en valeur absolue de 5%¹¹⁸⁰ à son résultat fiscal classique consolidé.

705. **Prix classique de pleine concurrence et prix environnemental de pleine couverture.**

- **Prix classique de pleine concurrence** (en anglais « *Arm's length classical price* ») : Prix classique rétribuant justement¹¹⁸¹ les charges classiques afférentes à un bien ou service donné, pouvant être estimé à partir de ceux pratiqué entre des *entreprises indépendantes* car résultant alors d'une négociation autour du bien ou service concerné.
- **Prix environnemental de pleine couverture d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j** (en anglais « *Hedging environmental price* »)¹¹⁸² : Prix environnemental permettant d'exactly¹¹⁸³ couvrir les charges environnementales réelles engendrées par ce bien ou service. Ce concept est identique à la notion de *prix environnemental réel*¹¹⁸⁴.

¹¹⁷⁷ La notion d'*entreprise environnementalement couverte au sens faible* est la plus intuitive, car sous-tendant l'idée même de prix environnemental.

¹¹⁷⁸ Seuil fixé à titre indicatif.

¹¹⁷⁹ La notion d'*entreprise environnementalement couverte au sens fort* permet quant à elle d'éviter de possibles manipulations du résultat fiscal environnemental par le biais d'entités liées.

¹¹⁸⁰ Seuil fixé à titre indicatif.

¹¹⁸¹ Mais pas exactement. En effet, par essence, le *prix classique de pleine concurrence* d'un bien ou service vise à permettre à l'entreprise de réaliser des bénéfices par rapport aux charges classiques directes ou indirectes encourues pour ce bien ou service, c'est à dire une *marge nette classique* non nulle.

¹¹⁸² Par analogie avec le *principe de pleine de concurrence* que doit respecter un prix de transfert traditionnel. V. OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, OCDE, 10 juillet 2017.

¹¹⁸³ Par essence, le *prix environnemental de pleine couverture* d'un bien ou service vise à permettre à l'entreprise de couvrir exactement ses charges environnementales directes ou indirectes encourues pour ce bien ou service, c'est à dire une *marge nette classique* nulle.

¹¹⁸⁴ V. § 477.

- **Prix total/social de marché** (en anglais « *Total / social market price* ») : Prix total se composant d'un *prix classique de pleine concurrence* et d'un *prix environnemental de pleine couverture*.

Paragraphe 2 – La détermination du prix environnemental de pleine couverture

706. **Introduction.** En s'inspirant de certaines méthodes utilisées en prix de transfert, il serait envisageable, pour un bien ou service donné, d'estimer son prix environnemental de pleine couverture à partir de diverses méthodes.
707. **Comparaison des prix environnementaux** (en anglais « *comparable price* »). Le prix environnemental de pleine couverture d'un bien ou service pourrait être déterminé par comparaison avec divers points de repère.

Le prix environnemental forfaitaire déterminé par l'État pour la catégorie à laquelle appartient le bien ou service concerné, peut fournir un premier référentiel aisé à utiliser. Afin d'obtenir une métrique réellement comparable, il pourra éventuellement être pertinent de retraiter ce prix environnemental forfaitaire en retirant le coefficient de premium appliqué par l'État¹¹⁸⁵.

Les prix environnementaux comparables pratiqués par des *entreprises environnementalement couvertes au sens fort* étant placées dans une situation similaire peuvent fournir un second référentiel. Si cette méthode directe paraît en théorie simple, trouver des comparables pertinents, notamment du point de vue de l'impact environnemental des processus de production, peut s'avérer difficile.

708. **Comparaison des marges environnementales**¹¹⁸⁶ (en anglais « *cost plus* »). L'Etat estimerait et/ou vérifierait les charges environnementales supportées par l'entreprise pour la production du bien ou service concerné, par exemple en menant un audit du BPA déclaré par cette entreprise et/ou ses fournisseurs¹¹⁸⁷. Deux méthodes seraient alors possibles.

¹¹⁸⁵ V. § 477 pour la formule de calcul détaillée du prix environnemental forfaitaire, où apparaît ce coefficient de premium.

¹¹⁸⁶ Une entreprise en régime libre, qui doit donc en théorie couvrir ses charges environnementales par la même quantité de produits environnementaux, réalisera dans un tel cas sur les biens et services qu'elle vend :

- Une *marge environnementale brute* généralement non nulle. En effet, de telles marges auront vocation à couvrir les *charges environnementales indirectes* de l'entreprise, par exemple les coûts environnementaux engendrés par ses services généraux (direction générale, départements commercial et marketing).
- Une *marge environnementale nette* nulle, par définition même du prix environnemental en régime libre. En effet, ce dernier a vocation à couvrir l'ensemble des charges environnementales, directes ou indirectes, générées par le cycle de vie du bien ou service concerné.

¹¹⁸⁷ V. § 351 pour plus de précisions sur les modalités de contrôle du BPA.

Une *marge environnementale brute de pleine couverture* pourrait être déterminée à partir de marges environnementales brutes réalisées par des *entreprises environnementalement couvertes au sens fort* étant placées dans une situation similaire, puis application d'une telle marge environnementale brute aux *coûts environnementaux directs* de l'entreprise concernée pour estimer le prix environnemental de pleine couverture.

Alternativement, une *marge environnementale nette de pleine couverture* de valeur nulle pourrait servir de point de référence. En effet, par définition du prix environnemental, ce dernier a vocation à couvrir l'ensemble des charges environnementales, directes ou indirectes, générées par le cycle de vie du bien ou service concerné. En conséquence, la *marge environnementale nette de pleine couverture* est de zéro, et le prix environnemental de pleine couverture doit donc être égal aux *coûts environnementaux totaux* du bien ou service concerné.

709. **Comparaison des ratios [prix environnemental / prix classique] à un juste ratio [prix environnemental / prix classique] et / ou les standards fixés par la puissance publique.** Un *ratio [prix environnemental / prix classique] de pleine couverture* pourrait être déterminé par comparaison aux ratios *d'entreprises environnementalement couvertes au sens fort* étant placées dans une situation similaire, ou encore au taux de prix environnemental forfaitaire déterminé par la puissance publique après retraitements adaptés¹¹⁸⁸, puis application de ce ratio au prix classique¹¹⁸⁹ de l'entreprise concernée pour déterminer un « juste » prix environnemental.

Sous-section 2 - Le contrôle des prix environnementaux pratiqués par une entreprise en régime libre envers des tiers non associés

710. **Introduction.** Dans le cas des prix environnementaux pratiqués par une entreprise en régime libre envers des tiers non associés, plusieurs enjeux forts se posent.

Un enjeu « marketing », étant donné que les prix environnementaux communiquent directement sur l'empreinte environnementale du produit vendu, et constituent donc un facteur de décision pour le client ou le consommateur. En dépit du désavantage fiscal prévu en cas de résultat fiscal environnemental négatif (pertes non imputables sur le résultat classique), certaines entreprises en régime libre pourraient donc être incitées à supporter un tel « coût marketing » afin de diminuer le prix environnemental de leurs produits en deçà de leur impact écologique réel, et ainsi bénéficier d'un regain d'image auprès de leurs clients.

¹¹⁸⁸ En effet, un premium est systématiquement appliqué aux taux de prix environnementaux forfaitaires pour encourager le passage au régime libre, il faut donc retirer celui-ci dans le cas présent.

¹¹⁸⁹ En vérifiant a priori qu'un tel prix classique est bien de *pleine concurrence* lorsque le bien ou service a été vendu à une entité liée.

Un enjeu fiscal, en régime libre de fixation des prix environnementaux, étant donné que les prix environnementaux pratiqués auprès de tiers non associés permettent à un groupe d'entreprises associées *d'influer sur ses niveaux globaux de bénéfices classiques et de bénéfices environnementaux*, et donc de directement modifier son taux d'imposition effectif du fait de la différence de taux entre IS sur les bénéfices classiques et IS sur les bénéfices environnementaux.

711. **Plan d'étude.** Deux formes de contrôle seraient possibles : un contrôle direct du prix environnemental d'un bien ou service, au regard de son prix environnemental de pleine couverture (- Paragraphe 1 -), ou un contrôle indirect des prix environnementaux pratiqués par une entreprise par le biais d'un mécanisme de lutte contre les pertes environnementales « volontaires » en régime libre (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - La comparaison au prix environnemental de pleine couverture

712. **Introduction.** Pour contrôler spécifiquement le niveau de prix environnemental pratiqué par une entreprise pour un bien ou service donné, il est possible de comparer celui-ci à un *prix environnemental de pleine couverture* estimé par l'administration fiscale.
713. **Conditions.** Pour un bien ou service donné, l'administration fiscale compare le prix environnemental pratiqué par l'entreprise et le *prix environnemental de pleine couverture* de ce bien ou service, ce dernier étant estimé par le biais des méthodes décrites aux § 706 et suivants.
714. **Effets.** Si l'administration fiscale arrive à démontrer l'existence d'une majoration ou d'une minoration du prix environnemental de vente par rapport au prix environnemental de pleine couverture, une possibilité est laissée à l'entreprise de justifier un tel niveau de prix environnemental, par exemple du fait d'un processus de production spécifique¹¹⁹⁰. Autrement, plusieurs sanctions trouvent à s'appliquer.

Une injonction d'ajuster les prix environnementaux des biens et services concernés est notifiée à l'entreprise.

Un signalement obligatoire doit être fait aux acheteurs concernant le fait que les prix environnementaux pratiqués ne sont pas représentatifs de l'impact écologique réel des biens et services vendus par l'entreprise., avec obligation de

¹¹⁹⁰ De manière similaire à la possibilité laissée à l'entreprise, en matière de prix de transfert, de justifier que « *l'avantage [consenti à une entreprise étrangère qui lui est liée] a eu pour elle des contreparties au moins équivalentes* ». V. CE, 29 mai. 2017, n° 401491, SAS Galerie Ariane A.

signaler une telle situation auprès de ses clients / consommateurs en attendant une telle modification¹¹⁹¹.

Des réajustements fiscaux s'exercent : réajustement du résultat fiscal classique et du résultat fiscal environnemental de l'entreprise en fonction des effets engendrés par la sous-facturation ou surfacturation de prix environnementaux ayant eu lieu auprès des tiers non associés, et imposition en conséquence. D'éventuelles pénalités supplémentaires pourraient être prévues en fonction de la situation / propension de l'entreprise à coopérer.

Paragraphe 2 - La lutte contre les pertes environnementales « volontaires » en régime libre

715. **Introduction.** Pour contrôler en général les niveaux de prix environnementaux pratiqués par une entreprise pour les biens ou services qu'elle place sur le marché, il est possible d'examiner l'évolution de ses résultats fiscaux classiques et/ou environnementaux. En particulier, l'administration fiscale pourra s'attacher à démontrer qu'une entreprise effectue des pertes environnementales de manière volontaire, cela signifiant que les prix environnementaux que cette entreprise pratique sont sous-estimés à dessein.

716. **Préliminaires.** Plusieurs considérations préliminaires sont à évoquer.

À titre de rappel, les déficits fiscaux environnementaux ont vocation à être reportés en avant automatiquement et sans limitation de montant, afin de cumulativement « creuser » le déficit environnemental de l'entreprise au fil des exercices fiscaux¹¹⁹² (à la différence des déficits fiscaux classiques, qui sont reportables en avant sur option dans la limite d'un million d'euros majoré de 50% de la fraction du bénéfice excédant ce seuil). Par exemple, une entreprise réalisant des pertes environnementales de 50 en année 1, de 100 en année 2 et de 75 en année 3 disposerait un résultat fiscal environnemental de -225 en année 3.

Il est également nécessaire d'éviter toute manipulation du résultat fiscal environnemental par le biais d'entités associées. Ainsi, afin d'éviter des phénomènes de délocalisation de déficits environnementaux dans une entité

¹¹⁹¹ Afin que ces derniers soient conscients que les prix environnementaux facturés par l'entreprise sur les biens et services concernés ne sont probablement pas représentatifs de leur impact écologique réel.

¹¹⁹² V. § 499.

associée¹¹⁹³ ou de déficits environnementaux « tournants »¹¹⁹⁴, les critères qui suivent pourraient être appréciés à une échelle large, par exemple au niveau du groupe d'entités associées auquel appartient l'entreprise concernée¹¹⁹⁵.

717. **Conditions cumulatives de « pertes environnementales volontaires ».** L'administration fiscale doit réunir deux conditions cumulatives pour démontrer qu'une entreprise réalise des pertes environnementales de manière volontaire.

D'une part, le résultat fiscal environnemental doit être négatif sur trois années consécutives alors que le résultat fiscal total a été globalement positif sur cette période, préalablement au report en avant d'éventuels déficits fiscaux classiques ou environnementaux¹¹⁹⁶. Dans ce cas, il devient fortement probable qu'un tel déficit fiscal environnemental soit « volontaire » plutôt que subi par l'entreprise, justifiant l'application de sanctions supplémentaires.

D'autre part, les résultats fiscaux environnementaux des trois dernières années doivent être supérieurs en valeur absolue à 10%¹¹⁹⁷ de la moyenne du résultat fiscal classique des trois dernières années¹¹⁹⁸. Cette condition est posée afin de permettre une certaine tolérance sur le résultat fiscal environnemental négatif qu'une entreprise peut dégager. Par exemple :

- La situation ci-dessous ne constituerait pas des « pertes environnementales volontaires », étant donné que le résultat fiscal environnemental a été ramené à un niveau faible en comparaison du résultat fiscal classique au cours de l'année N-1.

¹¹⁹³ À savoir le fait pour une société de transférer son déficit environnemental dans une entité liée « poubelle », sur laquelle les sanctions prévues (v. ci-après) perdraient en intérêt. En effet, la majoration de taux d'IS sur les bénéficiaires classiques (v. ci-après) n'aurait alors aucun impact car elle toucherait une entité disposant a priori d'un résultat fiscal classique nul, tandis que le « name and shame » ne jouerait aucun effet dissuasif sur une entité dénuée de « réputation » auprès des partenaires commerciaux et des clients de la société initiale.

¹¹⁹⁴ À savoir plusieurs sociétés se « transférant » à tour de rôle un déficit environnemental, afin de ne jamais dépasser le seuil de 3 ans prévu ci-après.

¹¹⁹⁵ Dans les développements qui suivent, on parlera donc par commodité « d'entreprise » pour désigner de manière interchangeable l'entreprise elle-même, ou bien le groupe d'entités associées auquel celle-ci appartient.

¹¹⁹⁶ C'est-à-dire que la somme de ses résultats fiscaux totaux sur cette période de 3 ans est positive. On ne prend pas en compte d'éventuels reports en avant de pertes classiques ou environnementales afin de dégager la réelle capacité de l'entreprise à être profitable sur les trois dernières années, et donc à dégager des recettes classiques qui auraient pu servir à combler le déficit environnemental restant.

¹¹⁹⁷ Seuil fixé à titre indicatif

¹¹⁹⁸ Si les deux conditions sont remplies, l'entreprise gagne donc de l'argent globalement, mais dispose d'un déficit environnemental significatif au regard de ses recettes classiques, signe que les prix totaux qu'elle pratique sont économiquement viables mais que la part de prix environnemental y est trop faible.

	Année N-2	Année N-1	Année N	Moyenne en valeur absolue
Résultat fiscal environnemental (RFE)	-50	-10	-45	N/A
Résultat fiscal classique (RFC)	500	400	300	400
Valeur absolue du RFE en % de la moyenne du RFC sur les 3 dernières années	12,5%	2,5%	11,25%	N/A

- La situation ci-dessous constituerait des « pertes environnementales volontaires », étant donné que celles-ci sont significatives trois années consécutives au regard de la moyenne du résultat fiscal classique sur les trois dernières années.

	Année 1	Année 2	Année 3	Moyenne en valeur absolue
Résultat fiscal environnemental (RFE)	-55	-70	-75	N/A
Résultat fiscal classique (RFC)	500	400	300	400
Valeur absolue du RFE en % de la moyenne du RFC sur les 3 dernières années	13,75%	17,5%	18,75%	N/A

718. **Effets de « pertes environnementales volontaires ».** Dans ce cas, des sanctions supplémentaires s'appliqueraient, en plus des désavantages fiscaux s'appliquant en cas de résultat fiscal environnemental négatif¹¹⁹⁹.

Une majoration d'IS sur les bénéficiaires classiques pourrait être mise en place, en plus de la non-imputabilité des pertes environnementales sur le résultat classique¹²⁰⁰. Cette majoration serait fonction du montant absolu de déficit environnemental accumulé par l'entreprise, avec un taux éventuellement progressif¹²⁰¹ pour accentuer le caractère dissuasif de ce mécanisme anti-abus.

Une pratique de « name and shame », inspirée du monde anglo-saxon, pourrait également être envisagée. Si une telle pratique est encore peu acceptée en France, elle a fait l'objet de premières utilisations. À titre d'exemple, l'État a rendu public au début de l'année 2020 une liste nominative des entreprises de plus de

¹¹⁹⁹ V. § 498 et suivants.

¹²⁰⁰ V. § 498 et suivants.

¹²⁰¹ Ce taux progressif étant également apprécié au niveau du groupe d'entreprise liées, afin cette fois-ci d'éviter des « fractionnements » de déficit environnemental.

1000 salariés avec leur score à l'index égalité professionnelle femmes-hommes¹²⁰². De manière similaire, l'État pourrait ainsi publier une liste des entreprises employant un certain minimum de salariés et ayant généré des pertes environnementales volontaires, et dont le prix environnemental des biens et services serait en conséquence sous-évalué.

Paragraphe 3 – L'interdiction des « réductions » de prix environnemental

719. **Interdiction des « réductions » de prix environnemental.** Le prix environnemental d'un bien ou d'un service ayant vocation à refléter son impact environnemental, son montant ne pourrait être arbitrairement réduit. En conséquence, les opérations de soldes ou les opérations promotionnelles de déstockage ne pourraient concerner que le *prix classique* du bien.

Sous-section 3 – Le contrôle des prix environnementaux pratiqués au sein d'un groupe d'entreprises associées en régime libre

720. **Introduction.** Dans le cas des prix environnementaux pratiqués au sein d'un groupe d'entreprises associées en régime libre, des enjeux fiscaux se posent également. La raison est la suivante : si les prix environnementaux pratiqués au sein d'un groupe d'entreprises associées ne permettent pas à ce dernier d'influer sur ses niveaux globaux de bénéfices classiques et de bénéfices environnementaux, ils lui permettent cependant *d'influer sur la répartition desdits bénéfices entre les différentes entités*, pour optimiser la fiscalité relative à ces derniers.

Premièrement, des bénéfices environnementaux peuvent faire l'objet de transferts internes ou transfrontaliers entre entités associées, afin de consolider certaines pertes et gains environnementaux et éviter les désavantages fiscaux afférents. En effet, un groupe d'entreprises associées est incité à fixer les prix environnementaux pratiqués en son sein de manière à consolider au mieux les pertes et bénéfices environnementaux réalisés par ses différents membres. L'objectif est d'éviter les désavantages fiscaux qui en auraient découlé (non-imputation des pertes environnementales sur les bénéfices classiques, majoration du taux d'IS pour le résultat environnemental).

Deuxièmement, des bénéfices environnementaux peuvent faire l'objet de transferts transfrontaliers entre entités associées, afin de tirer parti de différences de modalités d'imposition classique, environnementale ou agrégée entre pays. En effet, de manière similaire aux *prix de transfert classiques*, un groupe d'entreprises

¹²⁰² « « Name and shame » : après les délais de paiement, l'égalité professionnelle femmes-hommes », *Les Echos*, 6 mars 2020.

associées est incité à fixer les *prix de transfert environnementaux* pratiqués en son sein de manière à optimiser au mieux la manière dont ses bénéfices classiques et environnementaux sont taxés, en fonction des taux d'IS sur les bénéfices classiques, d'IS sur les bénéfices environnementaux ou d'IS sur les bénéfices agrégés, ainsi que des désavantages fiscaux afférents existants dans différents pays.

721. **Plan d'étude.** Deux formes de contrôle spécifique du prix environnemental d'un bien ou service seraient possibles, faisant soit usage de la notion d'acte anormal de gestion (- Paragraphe 1 -), soit d'un mécanisme de prix de transfert environnemental (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - L'acte anormal de gestion

722. **Rappel sur la notion d'acte anormal de gestion.** La théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion, formalisée en matière d'impôt sur les sociétés à l'article 39 du CGI, permet à l'administration fiscale de réintégrer au bénéfice imposable d'une entreprise toute charge qu'elle aurait encourue ou profit auquel elle aurait renoncé en l'absence de rationalité économique¹²⁰³.

723. **Contrôle spécifique du prix environnemental d'un bien ou service.**

En principe, la notion fiscale d'acte anormal de gestion pourrait donc être utilisée afin de limiter la liberté de parties associées¹²⁰⁴ dans la fixation des prix environnementaux pratiqués entre elles pour un bien ou service donné, au regard d'un « juste » prix environnemental, à savoir le *prix environnemental de pleine couverture*. Ce dernier serait déterminé par l'administration fiscale au moyen des méthodes décrites aux § 706 et suivants.

L'objectif serait de lutter contre les transferts internes de bénéfices environnementaux entre entités associées visant à consolider certaines pertes et gains environnementaux afin d'éviter les désavantages fiscaux afférents.

¹²⁰³ Le Conseil d'État définit ainsi un acte anormal de gestion comme tout acte « *accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime, hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer.* ». V. CE, 10 jui. 1992, n° 110213, *Société Musel S.B.P.*, Mentionné aux tables du recueil Lebon ; CE, 10 jui. 1992, n° 110214, Inédit au recueil Lebon.

¹²⁰⁴ On remarque que la théorie de l'acte anormal de gestion ne peut être à priori utilisée que dans le cas de deux entreprises *liées* manipulant les prix environnementaux qu'elles pratiquent entre elles à des fins d'optimisation fiscale, *en tant que l'une d'entre elles contrevient nécessairement à son intérêt propre* en transférant indirectement une part de ses bénéfices environnementaux à l'autre. L'acte anormal de gestion ne serait en revanche pas utilisable pour une entreprise qui manipule les prix environnementaux de biens et services qu'elle vend à des tiers *non liés*, par exemple à des fins marketing ou de manipulation de ses proportions de résultat fiscal classique ou environnemental, en tant que *l'entreprise trouverait bien dans une telle opération un intérêt économique* – vendre plus ou diminuer son taux d'IS effectif.

Paragraphe 2 – Les prix de transfert environnementaux

724. **Introduction.** Les prix pratiqués lors de transactions internationales entre entités associées posent des enjeux fiscaux forts, au sens qu'ils permettent d'influer sur la répartition des bénéfices réalisés dans différents États.
725. **Plan d'étude.** Deux dispositifs de prix de transfert viendraient réguler les prix pratiqués entre entités associées lors de transactions internationales. D'une part, le mécanisme de *prix de transfert classique*, prévu à l'article 57 du CGI, permettrait de faire respecter aux prix classiques pratiqués un *principe de pleine concurrence* (- A -). D'autre part, un nouveau mécanisme de *prix de transfert environnemental* soumettrait les prix environnementaux à un *principe de pleine couverture*¹²⁰⁵ (- B -). Ceux-ci, poursuivant des objectifs différents, agiraient de manière complémentaire, de manière à ce que le bien ou service concerné soit finalement échangé à un *prix total de marché*, composé d'un *prix classique de pleine concurrence* et d'un *prix environnemental de pleine couverture*¹²⁰⁶.
726. **Définitions.** On pose les définitions suivantes :
- *Personne soumise à un régime fiscal classique privilégié dans un État étranger* (par commodité, on pourra également alors qualifier un tel État étranger d'*État à fiscalité classique privilégiée*) : Personne n'y étant pas imposable, ou y étant assujettie à un impôt sur les bénéfices classiques¹²⁰⁷ ou sur les revenus dont le montant est inférieur de 40% à celui de l'impôt sur les bénéfices classiques ou les revenus dont elle aurait été redevable dans des conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliée ou établie¹²⁰⁸.
 - *Personne soumise à un régime fiscal environnemental privilégié dans un État étranger* (par commodité, on pourra également alors qualifier un tel État étranger d'*État à fiscalité environnementale privilégiée*) : Personne n'y étant pas imposable, ou y étant assujettie à un impôt sur les bénéfices environnementaux¹²⁰⁹ dont le montant est inférieur de 40% à celui de l'impôt sur les bénéfices environnementaux dont elle aurait été redevable dans des

¹²⁰⁵ V. § 705 pour une définition de la notion de *prix environnemental de pleine couverture*.

¹²⁰⁶ V. § 705 pour une définition de la notion de *prix environnemental de pleine couverture*.

¹²⁰⁷ Si l'état étranger concerné n'effectue pas de dichotomie impôt sur les bénéfices classiques / impôt sur les bénéfices environnementaux, on prendra à défaut comme référentiel son taux d'imposition sur les *bénéfices traditionnels*.

¹²⁰⁸ Il s'agit d'une adaptation de la définition posée par l'article 238 A du Code général des impôts.

¹²⁰⁹ Si l'état étranger concerné n'effectue pas de dichotomie impôt sur les bénéfices classiques / impôt sur les bénéfices environnementaux, on prendra à défaut comme référentiel son taux d'imposition sur les *bénéfices traditionnels*.

conditions de droit commun en France, si elle y avait été domiciliée ou établie¹²¹⁰.

A – Le dispositif de prix de transfert classique basé sur un principe de pleine concurrence

727. **Introduction.** Le dispositif actuel de prix de transfert resterait en vigueur, sur le plan des prix classiques. Il toucherait l'ensemble des entreprises, et viserait à faire respecter un *principe de pleine concurrence aux prix de transfert classiques* pratiqués entre entreprises associées.
728. **Respect d'un principe de pleine concurrence.** L'objectif est d'éviter que des entités associées soumises à des taux d'impositions différents puissent se surfacturer ou se sous-facturer les biens et services qu'elles s'échangent afin de manipuler leur résultat imposable. À ce titre, les prix de transfert pratiqués doivent respecter un *principe de pleine concurrence*, c'est-à-dire être similaires aux prix qui auraient été pratiqués entre deux entreprises indépendantes placées dans des situations comparables¹²¹¹.
729. **Articulation avec le système SHAPE.** Le dispositif de prix de transfert actuel resterait applicable au *prix classique* d'un bien ou service pratiqué entre entités associées. La condition du lien de dépendance ne serait alors pas requise si l'entité étrangère est située dans un *État à fiscalité classique privilégiée*¹²¹² ou dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

B – Le dispositif de prix de transfert environnemental basé sur un principe de pleine couverture

730. **Introduction.** Un nouveau dispositif de prix de transfert serait introduit, sur le plan des prix environnementaux. Il toucherait l'ensemble des entreprises en régime libre, et viserait à faire respecter un *principe de pleine couverture aux prix de transfert environnementaux* pratiqués entre entreprises associées.
731. **Objectif du dispositif de prix de transfert environnementaux.**

Premièrement, des bénéfices environnementaux peuvent faire l'objet de transferts internes ou transfrontaliers entre entités associées, afin de consolider

¹²¹⁰ Il s'agit donc d'une adaptation de la définition traditionnelle de l'article 238 A au cas de l'IS sur les bénéfices environnementaux. Par exemple, si le taux français d'IS sur les bénéfices environnementaux est de 35%, tout pays taxant les bénéfices environnementaux à moins de 21% = (1-40%) × 35% sera considéré par la France comme disposant d'un *régime fiscal environnemental privilégié*.

¹²¹¹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, op. cit., article 9 1. b)

¹²¹² V. § 726.

certaines pertes et gains environnementaux et éviter les désavantages fiscaux afférents¹²¹³.

Deuxièmement, des bénéfices environnementaux peuvent faire l'objet de transferts transfrontaliers entre entités associées, afin de tirer parti de différences de modalités d'imposition classique, environnementale ou agrégée entre pays¹²¹⁴.

- On se place dans le cas où deux entreprises A et B d'un même groupe sont respectivement situées dans un État X et un État Y ayant tous les deux mis en place un système SHAPE. On se place du point de vue de l'État X. On suppose également que les entreprises A et B sont toutes les deux en *régime libre de fixation des prix environnementaux*.
- Dans ce cas, indépendamment du prix total fixé¹²¹⁵, la proportion *prix classique / prix environnemental* pratiquée entre les entreprises A et B peut alors permettre une optimisation fiscale en cas de différences de taux d'IS sur les bénéfices classiques et d'IS sur les bénéfices environnementaux¹²¹⁶ entre les États X et Y. En conséquence, il est nécessaire de contrôler les prix environnementaux pratiqués entre entreprises d'un même groupe, lorsque de telles entreprises sont en régime libre.

732. **Conditions du dispositif de prix de transfert environnementaux.** De manière similaire au dispositif de prix de transfert classiques, deux conditions cumulatives seraient requises pour appliquer le dispositif de prix de transfert environnementaux.

Un lien de dépendance entre les deux entreprises concernées doit exister, sauf dans certains cas particuliers.

- En principe, ce lien de dépendance est requis par analogie avec le dispositif de prix de transfert traditionnel, ce lien pouvant être de deux types :
 - Une dépendance juridique ou de droit, au sens de l'article 39 12 du CGI¹²¹⁷.
 - Une dépendance économique ou de fait, caractérisée par des liens contractuels entre les deux entreprises (contrats d'exclusivité, clauses de non-concurrence, clauses de fixation des prix de rachat).

¹²¹³ V. § 720.

¹²¹⁴ V. § 720.

¹²¹⁵ Le prix total pratiqué a vocation à être régulé par le *dispositif de prix de transfert traditionnel*.

¹²¹⁶ De telles optimisations fiscales seraient cependant plus complexes que dans le cas des prix de transfert traditionnels, en raison d'un couple de taux d'IS sur les bénéfices classiques et environnementaux variable selon les pays, ainsi que des interactions diverses qui pourraient exister entre résultat classique et environnemental dans chaque pays.

¹²¹⁷ V. § 453.

- Par exception un lien de dépendance n'est pas requis si l'entité étrangère est située dans un État étranger à *fiscalité environnementale privilégiée*¹²¹⁸ ou dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI, à nouveau par analogie avec le dispositif de prix de transfert traditionnel.

Un transfert indirect de bénéfices environnementaux doit avoir eu lieu entre les deux entreprises concernées.

- En principe, pour apprécier l'existence d'un transfert indirect de bénéfice environnemental, il faudrait étudier si le *prix de transfert environnemental* pratiqué respecte un *principe de pleine couverture*¹²¹⁹, c'est-à-dire que son montant vise à couvrir ni plus ni moins les charges environnementales supportées par l'entreprise pour produire le bien ou service qu'elle vend.
- En pratique, pour un bien ou service donné, on estimera son *prix environnemental de pleine couverture*¹²²⁰ au sens de la fiscalité environnementale de l'État X dont on adopte le point de vue¹²²¹, et on le comparera au *prix de transfert environnemental* pratiqué par l'entreprise. Des mécanismes d'ajustement aux frontières étant potentiellement intervenus, il faut retraiter le prix de transfert environnemental facturé par l'entreprise avant de le comparer au prix environnemental de pleine couverture.
 - **Dans le cas d'une entreprise de l'État Y important dans l'État X**, celle-ci a été soumise à une CPAF payée¹²²² et a donc supporté en principe des charges environnementales équivalentes à une entreprise similaire de l'État X vendant sur le territoire de l'État X. Il faut donc utiliser le prix de transfert environnemental pratiqué par l'entreprise tel quel, puis le comparer au prix environnemental de pleine couverture pour déterminer si ce prix de transfert est adéquat.

¹²¹⁸ V. § 647.

¹²¹⁹ Par analogie avec le *principe de pleine de concurrence* que doit respecter un prix de transfert traditionnel. V. OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, op. cit.

¹²²⁰ V. § 705 et suivants.

¹²²¹ En effet, le prix environnemental de pleine couverture vise à couvrir exactement les charges environnementales afférentes à un bien ou service donné. En conséquence, il dépend directement du niveau de taxation environnementale de l'état concerné, et varie donc entre les différents états lorsque ceux-ci ne disposent pas des mêmes standards fiscaux environnementaux. Dans un contexte fiscal international, on parlera donc en toute rigueur de *prix environnemental de pleine couverture au sens de la fiscalité environnementale d'un état donné*.

¹²²² V. § 661 et suivants.

- **Dans le cas d'une entreprise de l'État X exportant vers l'État Y**, celle-ci a été soumise à une CPAF reçue¹²²³ et a donc supporté en principe des charges environnementales inférieures à une entreprise similaire de l'État X vendant sur le territoire de l'État X. Il faut donc utiliser le prix de transfert environnemental pratiqué par l'entreprise *en l'augmentant de la CPAF reçue*, puis le comparer au prix environnemental de pleine couverture pour déterminer si ce prix de transfert est adéquat.

733. **Effets du dispositif de prix de transfert environnementaux.** Les effets seraient similaires au dispositif de prix de transfert traditionnel.

Un redressement de chacune des entités du groupe serait effectué.

- L'auteur du transfert indirect de bénéfices environnementaux verrait son résultat fiscal classique et son résultat fiscal environnemental réajustés en conséquence, entraînant éventuellement un supplément d'imposition et le paiement d'intérêts de retard, voire de pénalités pour manquement délibéré.
- Le bénéficiaire du transfert indirect de bénéfices environnementaux verrait le surplus de bénéfice environnemental considéré comme un revenu environnemental distribué, et donc serait soumis à une éventuelle retenue à la source en fonction de la convention fiscale bilatérale conclue entre l'État X et l'État Y.

Un redressement du groupe pourrait également être effectué. Ainsi, un mécanisme visant à corriger la double imposition économique engendrée par le redressement de chacune des entités pourrait être prévu, sur le modèle du dispositif prévu à l'article 9 paragraphe 2 du modèle de convention fiscale de l'OCDE¹²²⁴.

734. **Conclusion | Chapitre 1 – La mise en place des prix environnementaux.** La mise en place des prix environnementaux en France devrait ainsi s'accompagner d'un nombre varié de mesures, notamment afin d'assurer la bonne intégration de ce mécanisme à l'architecture fiscale actuelle. Premièrement, l'introduction des prix environnementaux se ferait en plaçant par défaut l'ensemble des agents économiques en *régime de fixation forfaitaire* des prix environnementaux, avec une option pour passer en *régime de fixation libre* des prix environnementaux, permettant ainsi une transition fluide. Deuxièmement, le contrôle des prix environnementaux pratiqués par les entreprises en régime libre serait un enjeu crucial en matière fiscale (étant donné que les prix environnementaux permettent à une entreprise

¹²²³ V. § 674 et suivants.

¹²²⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, *op. cit.*

d'influer sur son niveau de taxation effectif) et en matière de communication auprès des acheteurs (étant donné que les prix environnementaux véhiculent une information sur l'impact écologique du bien ou service vendu).

Chapitre 2 – La mise en place de la comptabilité classique et environnementale

735. **Introduction.** Diverses mesures seraient nécessaires pour accompagner la mise en place de la comptabilité classique et environnementale, et notamment assurer sa bonne interaction avec le système fiscal existant.
736. **Plan d'étude.** On détaille ainsi les mesures de transition vers la CCE qui seraient nécessaires (- Section 1 -), avant de détailler les enjeux fiscaux posés par un tel système de CCE (- Section 2 -).

Section 1 – La transition vers la comptabilité classique et environnementale

737. **Régime par défaut – Comptabilité agrégée.** Par défaut, à l'introduction du système SHAPE, l'ensemble des *agents économiques soumis à obligations comptables* seraient considérés comme relevant de la comptabilité agrégée. En conséquence, ils ne subiraient aucune contrainte supplémentaire.
738. **Régime sur option – Comptabilité classique et environnementale.** La comptabilité classique et environnementale constituerait une option mise à la disposition des *agents économiques soumis à obligations comptables*, les incitant à suivre leurs flux financiers environnementaux (CPA dans le cas de leurs interactions directes avec l'environnement, prix environnementaux dans le cas de leurs interactions indirectes avec l'environnement) en échange de régimes fiscaux de faveur (taux d'IS sur les bénéfices agrégés réduit à 28% en régime forfaitaire de fixation des prix environnementaux, taux d'IS sur les bénéfices classiques réduit à 23% en régime libre de fixation des prix environnementaux). En conséquence, une telle option pourrait être mise en place de manière immédiate, son objectif étant alors d'emporter une adhésion large afin de renforcer le *caractère responsable* du système SHAPE.

Section 2 – L'utilisation de la comptabilité classique et environnementale

739. **Plan d'étude.** On détaille tout d'abord la gestion des achats et ventes entre agents économiques (- Sous-section 1 -), avant d'examiner le cas des amortissements environnementaux (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 – Les achats et ventes entre agents économiques

740. **Introduction.** Les achats et ventes entre agents économiques s'effectueront selon des procédés distincts selon qu'ils tiennent ou non une CCE / sont assujettis ou non à la CPA.

741. **Achats et ventes au regard du format de comptabilité dont disposent les parties.** Les achats et ventes entre agents économiques sont réalisés selon les modalités suivantes selon qu'ils ne disposent pas de comptabilité / tiennent une comptabilité agrégée (on dira qu'ils sont « hors CCE ») ou bien tiennent une CCE (on dira qu'ils sont « en CCE »).

Entre deux agents économiques en CCE, l'achat ou la vente se réalisent à un *prix classique* et un *prix environnemental*, ce dernier étant fixé au moyen du régime forfaitaire ou du régime libre.

Entre deux agents économiques hors CCE, l'achat ou la vente se réalisent à un *prix agrégé*.

Entre un agent économique en CCE et un agent économique hors CCE :

- Si le vendeur est en CCE et l'acheteur est hors CCE : (i) le vendeur facture un prix classique et un prix environnemental pour le produit qu'il vend et (ii) l'acheteur considère qu'il paie un prix agrégé se constituant de la somme du prix classique et du prix environnemental.
- Si l'acheteur est en CCE et le vendeur est hors CCE : (i) le vendeur facture un prix agrégé pour le produit qu'il vend et (ii) l'acheteur considère qu'il paie un prix classique et un prix environnemental rétrospectivement calculés selon les formules suivantes :

$$P_{classique} = P_{agrégé} - P_{env}^{forfaitaire}$$

$$P_{env} = P_{env}^{forfaitaire}$$

742. **Achats et ventes au regard de l'assujettissement à la CPA des parties.** Les achats et ventes entre agents économiques sont réalisés selon les modalités suivantes selon qu'ils sont assujettis ou non à la CPA.

Entre deux agents économiques assujettis à la CPA, la situation se règle de manière relativement directe. Concernant la CPA, aucun ajustement particulier n'est à prévoir. Concernant le prix environnemental, la transaction s'effectue à un *prix environnemental de production*, c'est-à-dire une compensation financière demandée par le vendeur du bien / service en contrepartie uniquement des *coûts environnementaux de production* qu'il a supportés à ce titre¹²²⁵.

¹²²⁵ V. § Partie II – Titre II – Chapitre 2 – Section 1 – Sous-section 2 – Paragraphe 1 – .

Entre deux agents économiques non assujettis à la CPA, la situation se règle de manière aussi relativement directe. Concernant la CPA, aucun montant n'a à être calculé par définition. Concernant les prix environnementaux, aucun montant n'a à être déterminé en tant qu'ils n'ont d'intérêt pour aucune des parties à la transaction.

Entre un agent économique assujetti à la CPA et un agent économique non assujetti à la CPA, la situation nécessite certains ajustements.

- Concernant la CPA.
 - **Si le vendeur est assujetti à la CPA, et l'acheteur est non assujetti à la CPA**, le vendeur ajoute à sa CPA la valorisation financière de la pollution ajoutée par l'utilisation et de fin de vie du produit vendu, afin d'éviter une exonération de cette pollution ajoutée¹²²⁶.
 - **Si l'acheteur est assujetti à la CPA, et le vendeur est non assujetti à la CPA**, l'acheteur soustrait de sa CPA la valorisation financière de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie du produit vendu, afin d'éviter une double imposition de cette pollution ajoutée¹²²⁷.
- Concernant les prix environnementaux, la transaction s'effectue à un *prix environnemental complet*, c'est-à-dire une compensation financière demandée par le vendeur du bien / service en contrepartie des *coûts environnementaux de production, d'utilisation et de fin de vie* qu'il a supportés à ce titre.

Sous-section 2 – Les amortissements environnementaux

743. **Introduction.** L'amortissement d'un actif vise à refléter sa progressive perte de valeur provenant de son utilisation, du passage du temps ou de son obsolescence¹²²⁸. D'un point de vue comptable, il s'agit donc de graduellement diminuer le montant amortissable initial de cet actif (par exemple sa valeur d'acquisition) sur une durée déterminée¹²²⁹. De manière courante, le mode d'amortissement pourra être linéaire, c'est-à-dire consister en une trajectoire de décroissance linéaire de la valeur de l'actif sur la durée d'amortissement. Parfois, le

¹²²⁶ V. § 474.

¹²²⁷ V. § 349.

¹²²⁸ V. par exemple à ce sujet : A. MIKOL, « Amortissements, dépréciations, provisions », in, 10e éd., *Que sais-je ?*, Paris cedex 14, Presses Universitaires de France, 2015, pp. 38-44.

¹²²⁹ Plan comptable général., art. 214-1 et suivants, notamment art. 214-13 : « L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité. [...] Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. »

mode d'amortissement pourra être dégressif, permettant alors d'amortir le bien plus rapidement au début de la période d'utilisation¹²³⁰.

744. **Amortissements environnementaux.** En comptabilité classique et environnementale, les charges environnementales supportées lorsqu'une entreprise acquiert un actif immobilisé seraient amortissables selon les mêmes règles que les charges classiques supportées (amortissement linéaire ou dégressif selon la situation). De manière similaire aux charges classiques, l'objectif de ce mécanisme serait de « lisser » les charges environnementales engendrées par l'acquisition sur plusieurs années, afin que l'entreprise ne supporte pas celles-ci sur un seul exercice fiscal.

Section 3 – Les enjeux fiscaux posés par la comptabilité classique et environnementale

745. **Plan d'étude.** On examine successivement le cas des sociétés non soumises ou exonérées d'IS (– Sous-section 1 –), des versements de dividendes (– Sous-section 2 –), le régime mère-fille et d'intégration fiscale (– Sous-section 3 –), ainsi que d'éventuels mécanismes anti-abus (– Sous-section 4 –).

Sous-section 1 – Les sociétés fiscalement transparentes ou exonérées d'IS

746. **Introduction.** On a jusqu'à présent principalement décrit le système harmonisé de préservation de l'environnement dans le cas des sociétés soumises à l'IS. On explicite dans cette partie ses modalités d'application pour les sociétés non soumises à l'IS (– Paragraphe 1 –) ou exonérées d'IS (– Paragraphe 2 –).

Paragraphe 1 – Les sociétés fiscalement transparentes

747. **Introduction.** Les sociétés fiscalement transparentes présentent la particularité de ne pas être imposées en tant que telles : le résultat généré est directement imposé à l'impôt sur le revenu dans les mains des associés. Pour autant, à l'instar des sociétés soumises à l'IS, celles-ci seraient également soumises à une compensation de la pollution ajoutée, pourraient opter pour la tenue d'une CCE et fixer les prix environnementaux de leurs biens et services à l'aide du régime forfaitaire ou du régime libre.
748. **Sociétés fiscalement transparentes en CCE.** Dans le cas d'une société fiscalement transparente en CCE, le régime de fixation de prix environnementaux qu'elle

¹²³⁰ V. par exemple ce à sujet : N. KERSCAVEN, « Chapitre 24. Amortissements », in *Comptabilité générale*, Vuibert Gestion, Paris, Vuibert, 2018, pp. 289-314.

pourra suivre et la réintégration comptable de ses résultats dépendront du régime fiscal et comptable suivi par ses associés.

Sur le plan des prix environnementaux, le régime forfaitaire s'appliquerait par défaut à la société fiscalement transparente. Le régime libre serait disponible pour la société fiscalement transparente seulement si l'ensemble de ses associés sont en régime libre et donc soumis aux désavantages fiscaux applicables en cas de résultat fiscal environnemental positif : autrement, une société transparente ayant par exemple un unique associé en régime forfaitaire pourrait fortement diminuer ses prix environnementaux sans que son associé ne subisse pour autant de désavantages fiscaux.

Sur le plan comptable, pour chaque actionnaire, ses quotes-parts de résultats classique et environnemental de la société transparente seraient intégrées (i) à son revenu si cet actionnaire est une personne physique hors CCE, (ii) à son résultat agrégé si cet actionnaire est une société hors CCE, ou (iii) respectivement à son résultat classique et son résultat environnemental si cet actionnaire est une société en CCE.

749. **Sociétés fiscalement transparentes hors CCE.** Dans le cas d'une société fiscalement transparente hors CCE,

Sur le plan des prix environnementaux, le régime forfaitaire serait alors obligatoire, comme pour les sociétés soumises à l'IS.

Sur le plan comptable, pour chaque actionnaire, sa quote-part de résultat agrégé de la société transparente serait intégrée (i) à son revenu si cet actionnaire est une personne physique hors CCE, (ii) à son résultat agrégé si cet actionnaire est une société hors CCE, (iii) selon les modalités décrites ci-dessous si cet actionnaire est une société en CCE. Dans ce dernier cas :

- Le problème consiste en le fait que le résultat *agrégé* généré par la société transparente hors CCE n'est alors pas « compatible » avec la CCE des associés concernés.
- Une solution possible serait la suivante : pour chaque associé en CCE, la quote-part de résultat agrégé lui revenant pourrait être forfaitairement incluse pour une part dans le résultat classique et une autre part dans le résultat environnemental, selon une répartition à prédéterminer. Une telle répartition pourrait être fonction de l'activité de la société fiscalement transparente, et devrait attribuer une part volontairement élevée de son résultat agrégé au résultat environnemental de l'associé pour deux raisons :
 - Premièrement, cela permettrait de refléter le fait que la société fiscalement transparente est en régime forfaitaire et facture donc à ses clients des prix environnementaux eux-mêmes délibérément

surévalués par rapport à ce qui aurait pu être obtenu en régime libre.

- Deuxièmement, l'associé concerné percevrait alors une plus grande part de revenus environnementaux, taxés à un taux d'IS plus élevé que les revenus classiques. Cela inciterait donc la société fiscalement transparente à passer en CCE.

Paragraphe 2 – Les sociétés exonérées d'IS

750. **Introduction.** Certaines sociétés, telles que les entreprises nouvelles implantées au niveau de certaines zones du territoire français durant les 24 premiers mois d'activité¹²³¹, peuvent actuellement bénéficier d'une exonération d'IS. On examine ici comment cette exonération se déclinerait dans le système SHAPE.

751. **En régime forfaitaire, exonération d'IS.** Concernant le régime forfaitaire, celui-ci ne présente pas de problème particulier car les prix environnementaux de la société sont contraints. Il est donc possible d'exonérer d'IS le ou les résultats fiscaux de l'entreprise : (i) en comptabilité agrégée, l'exonération d'IS porterait sur le résultat fiscal agrégé, (ii) tandis qu'en CCE, cette exonération d'IS porterait sur les résultats fiscaux classique et environnemental.

752. **En régime libre, mécanisme visant à reproduire les désavantages fiscaux normalement applicables aux sociétés soumises à l'IS.** Concernant le régime libre, les mécanismes de désavantages fiscaux (en cas de résultat fiscal environnemental positif ou négatif) ne peuvent fonctionner étant donné que la société est entièrement exonérée d'IS. En conséquence, un régime libre *ad hoc* est nécessaire, pour permettre à une société exonérée d'IS de fixer les prix environnementaux qu'elle désire pour ses biens et services : celui-ci va consister à soumettre cette société exonérée d'IS à des incitations fiscales similaires aux sociétés soumises à l'IS.

Si le résultat fiscal environnemental de la société exonérée d'IS est positif, un taux d'IS de 12% sera appliqué sur ce résultat fiscal environnemental.

- Pour une société soumise à l'IS, le désavantage habituel est l'application d'un taux d'IS de 35% sur le résultat fiscal environnemental en comparaison au taux de 23% sur le résultat fiscal classique.
- Pour une société exonérée d'IS, un tel désavantage peut être reproduit en soumettant son résultat fiscal environnemental à un taux d'IS sur les bénéfices environnementaux de 12% = 35% - 23%. Un tel mécanisme permet ainsi de conserver la différence d'imposition de 12% existant entre résultat fiscal classique et résultat fiscal environnemental.

Si le résultat fiscal environnemental de la société exonérée d'IS est négatif :

¹²³¹ CGI, art. 44 sexies.

- Il est possible de « reproduire » la sanction résultant de la non-imputabilité des pertes environnementales sur le résultat classique.
 - Pour une société soumise à l'IS, la sanction habituelle est la non-imputabilité de ses pertes environnementales sur son résultat fiscal classique taxé à 23%.
 - Pour une société exonérée d'IS, une telle sanction peut être reproduite par le paiement *ad hoc* à l'État d'une somme correspondant à 23% des pertes environnementales qui auraient pu être imputées sur son résultat fiscal classique¹²³².
- Il est également possible de « reproduire » le tempérament au désavantage résultant du report en avant et en arrière des pertes environnementales selon les règles habituelles.
 - Pour une société soumise à l'IS, le tempérament habituel au désavantage précédent est un possible report en avant ou en arrière des pertes environnementales, selon les règles habituelles, cependant uniquement sur son résultat fiscal environnemental.
 - Pour une société exonérée d'IS, un tel tempérament peut être reproduit en accordant à cette dernière la possibilité d'obtenir de l'État un remboursement de tout ou partie du paiement *ad hoc* effectué, si elle avait généré l'année précédente / si elle génère les années suivantes un résultat fiscal environnemental positif.

Sous-section 2 - Les versements de dividendes

753. **Introduction.** Les dividendes versés par une société à son associé seront traités différemment selon que ces derniers tiennent ou non une CCE.

754. **Société versant les dividendes hors CCE.** Si la société concernée est hors CCE, elle pourra verser des *dividendes agrégés* prélevés sur son résultat agrégé ou ses réserves agrégées.

Si l'associé bénéficiaire est hors CCE, les dividendes agrégés versés par la société sont intégrés tels quels au résultat agrégé de l'associé.

Si l'associé bénéficiaire est en CCE.

- Le problème est que les dividendes *agrégés* versés par la société ne sont alors pas compatibles avec la comptabilité classique et environnementale de l'associé.

¹²³² Une telle précision est importante, afin d'exactement reproduire le coût d'opportunité qu'aurait supporté une société soumise à l'IS ne pouvant imputer ses pertes environnementales sur son résultat fiscal classique.

- Une solution possible serait la suivante : pour chaque associé en CCE, les dividendes lui revenant pourraient être forfaitairement inclus pour une part dans le résultat classique et une autre part dans le résultat environnemental, selon une répartition à prédéterminer. Une telle répartition pourrait être fonction de l'activité de la société versant les dividendes, et devrait attribuer une part volontairement élevée des dividendes agrégés au résultat environnemental de l'associé pour deux raisons :
 - Premièrement, cela permettrait de refléter le fait que la société reversant des dividendes est en régime forfaitaire et facture donc à ses clients des prix environnementaux eux-mêmes délibérément surévalués par rapport à ce qui aurait pu être obtenu en régime libre.
 - Deuxièmement, l'associé concerné percevrait alors une plus grande part de revenus environnementaux, taxés à un taux d'IS plus élevé que les revenus classiques. Cela inciterait donc la société versant les dividendes à passer en CCE.

755. **Société versant les dividendes en CCE.** Si la société concernée est en CCE, elle pourra verser des *dividendes classiques* prélevés sur son résultat classique ou ses réserves classiques, ainsi que des *dividendes environnementaux* prélevés sur son résultat environnemental ou ses réserves environnementales.

Si l'associé bénéficiaire est hors CCE, les dividendes classiques et environnementaux versés par la société sont tous les deux réintégrés au résultat agrégé de l'associé.

Si l'associé bénéficiaire est en CCE, les dividendes classiques (*respectivement* environnementaux) versés par la société sont réintégrés au résultat classique (*respectivement* environnemental) de l'associé. Les dividendes environnementaux présentent un intérêt spécifique : au-delà du simple transfert de liquidité, ils permettent à une filiale disposant d'un résultat fiscal environnemental positif « d'aider » sa mère à combler à son éventuel résultat fiscal environnemental négatif : en effet ces dividendes seront alors comptabilisés dans les produits environnementaux de la mère, lui permettant ainsi éviter d'éventuels désavantages fiscaux pour résultat fiscal environnemental négatif.

Sous-section 3 - Le régime mère-fille et l'intégration fiscale

Paragraphe 1 - Le régime mère-fille

756. **Introduction.** L'introduction d'un mécanisme de comptabilité classique et environnementale entraînerait également certaines répercussions sur le régime mère-fille.

757. **Régime mère-fille**¹²³³. Des règles spécifiques s'appliqueraient si la société versant les dividendes est en CCE.

Si la société mère est hors CCE, les dividendes classiques et environnementaux sont exonérés d'IS au niveau de la mère, avec cependant réintégration d'une quote-part pour frais et charges de 5% des dividendes totaux (ou 1% en intégration fiscale) au résultat fiscal agrégé de la mère.

Si la société mère est en CCE, les dividendes classiques et environnementaux sont exonérés d'IS au niveau de la mère, avec cependant réintégration d'une quote-part pour frais et charges de 5% (ou 1% en intégration fiscale) des dividendes classiques (*respectivement* environnementaux) sur le résultat fiscal classique (*respectivement* environnemental) de la mère.

Paragraphe 2 - Le régime d'intégration fiscale

758. **Introduction.** L'introduction d'un mécanisme de comptabilité classique et environnementale entraînerait certaines répercussions sur le régime d'intégration fiscale¹²³⁴.

759. **Conditions supplémentaires.** En plus des conditions existantes de l'intégration fiscale¹²³⁵, des conditions supplémentaires s'appliqueraient.

La coïncidence des types de comptabilité serait requise : ainsi, l'ensemble des sociétés du groupe devraient soit toutes avoir opté pour une *comptabilité agrégée*, soit toutes avoir opté pour une CCE pour pouvoir s'intégrer fiscalement.

- Cette condition est nécessaire pour que les sociétés puissent ensuite consolider leurs résultats fiscaux. En effet, il n'est possible de consolider que des résultats fiscaux agrégés entre eux ou bien des couples de résultats fiscaux classiques et environnementaux entre eux.

Directive (UE) 2019/2161 du Parlement Européen et du Conseil du 27 novembre 2019 modifiant la directive 93/13/CEE du Conseil et les directives 98/6/CE, 2005/29/CE et 2011/83/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne une meilleure application et une modernisation des règles de l'Union en matière de protection des consommateurs, *OJ L*, 27 novembre 2019.¹²³³ V. Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), *OJ L*, 30 novembre 2011 refondant la Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *OJ L*, 23 juillet 1990, et notamment transcrit en droit interne aux articles 145 et 216 du CGI.

¹²³⁴ V. CGI, art. 223 A et suivants.

¹²³⁵ CGI, art. 223 A.

- Cette condition permet également d'inciter fortement les sociétés voulant s'intégrer fiscalement à passer en CCE, dès lors que l'une des sociétés du périmètre d'intégration est déjà passée en CCE.

La coïncidence des régimes de fixation des prix environnementaux serait également requise : ainsi l'ensemble des sociétés du groupe devraient soit toutes avoir opté pour le régime de fixation forfaitaire des prix environnementaux, soit toutes avoir opté pour le régime de fixation libre des prix environnementaux.

- Cette condition est nécessaire dans le cas des groupes dont toutes les sociétés sont en CCE et disposant donc de l'option pour les deux régimes de fixation de prix environnementaux (forfaitaire et libre). Ces régimes faisant l'objet de taxations à l'IS différenciées, de telles sociétés doivent toutes opter pour le même régime afin que les résultats fiscaux consolidés classique et environnemental du groupe puissent faire l'objet de règles de taxation homogènes.
- Cette condition permet également d'inciter fortement les sociétés voulant s'intégrer fiscalement à passer en régime libre, dès lors que l'une des sociétés du périmètre d'intégration est déjà passée en régime libre.

760. **Effets supplémentaires.** En plus des effets existants de l'intégration fiscale¹²³⁶, des effets supplémentaires apparaîtraient.

Certains effets spécifiques pour les groupes d'intégration fiscale en CCE s'appliqueraient.

- Concernant la consolidation des résultats, en vertu du *principe de séparation* des flux financiers classiques et environnementaux, les résultats classiques et environnementaux des sociétés du groupe feraient chacun l'objet d'une consolidation à part. Concernant la consolidation des résultats environnementaux, l'intérêt pour le groupe serait d'éviter d'éventuels désavantages fiscaux en regroupant les bénéfices environnementaux de certaines sociétés (imposés à 35%) et les pertes environnementales d'autres sociétés (autrement temporairement « perdues » car non imputables sur le résultat classique correspondant).
- Concernant le report de déficits, les règles habituelles propres aux groupes intégrés fiscalement feraient également l'objet d'une application cloisonnée : les pertes classiques seraient reportables uniquement sur le résultat classique, tandis que les pertes environnementales seraient reportables uniquement sur le résultat environnemental.

L'imposition du ou des résultats consolidés du groupe suivrait les mêmes que les sociétés soumises à l'IS :

¹²³⁶ CGI, art. 223 B et suivants.

- Si le groupe est hors CCE, le résultat fiscal consolidé agrégé serait imposé à 33%.
- Si le groupe est en CCE et en régime forfaitaire, les résultats fiscaux consolidés classique et environnemental seraient tous deux imposés à 28%.
- Si le groupe est en CCE et en régime libre, le résultat fiscal consolidé classique serait imposé à 23%, tandis que le résultat fiscal consolidé environnemental serait imposé à 35%.

Sous-section 4 – Les mécanismes anti-abus

761. **Dispositif anti-abus de droit concernant l'IS sur le résultat fiscal environnemental.** Il serait possible d'envisager une utilisation des dispositifs anti-abus de droit fiscal prévus aux articles L. 64 LPF (motif exclusif fiscal) et 205 A CGI (motif principal fiscal concernant l'IS). Ainsi, l'administration pourrait écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes ayant eux pour motif exclusif ou principal d'éluider ou d'atténuer l'*IS sur les bénéfices classiques* ou l'*IS sur les bénéfices environnementaux* payé par l'entreprise – par exemple en influant artificiellement sur le résultat fiscal classique ou environnemental ou en violant le *principe de séparation* des flux financiers classiques et environnementaux.

762. **Conclusion | Chapitre 2 – La mise en place de la comptabilité classique et environnementale.** La mise en place de la comptabilité classique et environnementale en France devrait ainsi s'accompagner d'un nombre varié de mesures, notamment afin d'assurer la bonne intégration de ce mécanisme à l'architecture fiscale actuelle. Premièrement, l'introduction de la CCE se ferait en plaçant par défaut l'ensemble des agents économiques en *comptabilité agrégée*, avec une option pour passer en CCE, permettant ainsi une transition fluide. Deuxièmement, l'usage de la CCE entrainerait des ajustements à prévoir au niveau des achats et ventes entre agents économiques, ainsi qu'au niveau des amortissements environnementaux. Troisièmement, divers enjeux liés au système fiscal actuel se poseraient à l'usage de la comptabilité classique et environnementale : sociétés non soumis ou exonérées d'IS, versements de dividendes, régime mère-fille et d'intégration fiscale, nécessité de mécanismes anti-abus.

Conclusion du Titre II

763. **Conclusion | Titre II - La mise en place des autres mécanismes du système SHAPE en France.** La mise en place en France des prix environnementaux et de la comptabilité classique et environnementale viendrait en complément de l'introduction de la CPA afin d'établir la base fiscale, économique et comptable du système SHAPE. Des mesures annexes variées s'avèreraient alors nécessaires, notamment pour assurer l'adaptation du système fiscal actuel.

Concernant les prix environnementaux, leur introduction se ferait en passant l'ensemble des agents économiques en *régime de fixation forfaitaire*, avec option pour passer en *régime de fixation libre*. Des mesures variées de contrôle des prix environnementaux seraient également mises en place, afin d'empêcher certaines modalités d'optimisation fiscale et assurer la confiance des acheteurs dans les niveaux de prix environnementaux affichés sur les biens et services.

Concernant la comptabilité classique et environnementale, son introduction se ferait en passant l'ensemble des agents économiques en *comptabilité agrégée*, avec option pour passer en *comptabilité classique et environnementale*. Des mesures variées seraient également prévues concernant l'utilisation de cette CCE, ou bien concernant sa bonne interaction avec le système fiscal existant.

Conclusion de la Partie III

764. **Conclusion | Partie III - La mise en place d'un système harmonisé de préservation de l'environnement.** L'introduction du système SHAPE nécessiterait diverses mesures destinées à assurer la bonne intégration de ses différents dispositifs au sein du système fiscal, économique et comptable existant.

Concernant la CPA, son introduction serait l'opportunité d'une consécration du rôle dual que la fiscalité peut assumer, entre *objectif de redistribution des richesses* et *objectif d'intérêt général*, se déclinant respectivement en un *principe d'entraide* et un *principe de responsabilité* venant fonder le système fiscal. Des adaptations au niveau constitutionnel (article 13 de la DDHC) et législatif (article 6 de la LOLF) pourraient ainsi être prévues. Une réflexion serait également à mener sur la nature juridique propre de la CPA, à la fois imposition, subvention et instrument de marché, et pouvant alors être qualifiée *d'instrument simili-fiscal environnemental*. Des mesures variées seraient également nécessaires pour permettre l'intégration de la CPA au sein de l'architecture fiscale actuelle.

Concernant les prix environnementaux et la CCE, il s'agirait d'abord de gérer une transition fluide vers ces nouveaux instruments, en posant un régime par défaut peu contraignant (prix environnementaux forfaitaires et comptabilité agrégée), avec possibilité laissée aux agents de passer à un régime plus ambitieux mais porteur d'avantages fiscaux potentiels (prix environnementaux libres et comptabilité classique et environnementale). Diverses mesures seraient également nécessaires pour assurer la bonne interaction de ces deux mécanismes avec le système fiscal existant.

765. **Paquet législatif « SHAPE » au niveau national.** La mise en place du système SHAPE en France pourrait alors s'effectuer par le biais d'un paquet législatif « SHAPE », qui pourrait par exemple décliner un paquet législatif UE « SHAPE »¹²³⁷ introduit au niveau de l'UE. On décrit ci-dessous, de manière brève et à titre indicatif, la forme qu'un tel paquet législatif pourrait revêtir. Toute norme hypothétique introduite en droit français sera désignée par le biais du système de numérotation suivant : « Norme hypothétique 1000/XXXX », afin de faciliter sa désignation.

Concernant la CPA, deux lois viendraient introduire d'une part la CPA fiscale et d'autre part la CPA de marché, et pourraient s'intituler comme ci-dessous.

¹²³⁷ Ce paquet législatif UE « SHAPE » est décrit de manière brève et à titre indicatif en ouverture de cette étude (v. § 766). L'ensemble des notes de bas de page qui suivent se réfèrent à ce paquet législatif UE.

Loi hypothétique « CPA fiscale » : Loi de finances hypothétique n° 1000-0010 portant création d'un dispositif fiscal de compensation de la pollution ajoutée, intégration de ce dispositif à un mécanisme fiscal-marché de compensation de la pollution ajoutée¹²³⁸, et suppression progressive des impositions environnementales actuelles¹²³⁹.

Loi hypothétique « CPA de marché » : Loi hypothétique n° 1000-0011 relative à l'élargissement du système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre en un système d'échange de quotas d'émission de pollution et à l'intégration de ce système au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation de la pollution ajoutée¹²⁴⁰, modifiant les articles L. 229-5 à L. 229-19 du Code de l'environnement.

Deux lois viendraient également introduire d'une part la comptabilité classique et environnementale et d'autre part les prix environnementaux, et pourraient s'intituler comme ci-dessous.

Loi hypothétique « Comptabilité classique et environnementale » : Loi hypothétique n° 1000-0020 relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés distinguant flux financiers classiques et flux financiers environnementaux¹²⁴¹.

¹²³⁸ Transposition en droit français d'une directive hypothétique UE « CPA fiscale ». Directive hypothétique (UE) 1000/10 du Parlement européen et du Conseil établissant un système fiscal commun de compensation financière pour l'environnement et intégrant celui-ci au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation financière pour l'environnement.

¹²³⁹ De telles impositions environnementales sont actuellement prévues dans divers codes, par exemple : CGI, CIBS, Code de l'environnement, Code des douanes, Code de l'énergie, Code général des collectivités territoriales, Code de l'urbanisme.

¹²⁴⁰ Transposition en droit français d'une directive hypothétique UE « CPA de marché ». V. Directive hypothétique (UE) 1000/11 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union en ce qui concerne l'élargissement de ce système à un système d'échange de quotas d'émission de pollution et l'intégration de ce système au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation financière pour l'environnement.

¹²⁴¹ Transposition en droit français d'une directive hypothétique UE « Comptabilité classique et environnementale ». V. Directive hypothétique (UE) 1000/20 du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés distinguant flux financiers classiques et flux financiers environnementaux, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil.

Loi hypothétique « Prix classiques et environnementaux » : Loi hypothétique n° 1000-0030 relative à l'indication distincte des prix classiques et des prix environnementaux des biens et services échangés¹²⁴², modifiant les articles L. 441-1 et L. 441-2 du Code de commerce relatifs aux conditions générales de vente.

766. **Ouverture - Nécessaire étude de la mise en place juridique au niveau de l'Union Européenne.** Pour compléter la présente étude, il serait nécessaire d'étudier la mise en place juridique du système SHAPE à l'échelle de l'Union Européenne. Par exemple, celle-ci pourrait se faire par le biais d'un paquet législatif « SHAPE » visant à introduire les différents instruments du système SHAPE au niveau de l'UE. En particulier, la mise en place de la CPA fiscale et de la CPA de marché se ferait parallèlement à l'adaptation ou la suppression des instruments simili-fiscaux environnementaux existants au sein de l'Union Européenne et des États membres. De nombreux enjeux juridiques se poseraient, concernant notamment la mise en place plus ou moins harmonisée de la CPA à l'échelle de l'UE. Au vu des différents actes juridiques¹²⁴³ pouvant être adoptés par l'UE (règlements¹²⁴⁴, directives¹²⁴⁵, décisions¹²⁴⁶, recommandations, avis et lignes directrices¹²⁴⁷), on liste ci-dessous la

¹²⁴² Transposition en droit français d'une directive hypothétique UE « Prix classiques et environnementaux ». V. Directive hypothétique (UE) 1000/30 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 98/6/CE en ce qui concerne l'indication distincte des prix classiques et des prix environnementaux des produits offerts aux consommateurs.

¹²⁴³ TFUE, art. 288, al. 1^{er} : « Pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. »

¹²⁴⁴ Les règlements sont des actes juridiquement contraignants et directement applicables dans tous les États membres de l'UE. Ils ne nécessitent pas de transposition dans le droit national : TFUE, art. 288, al. 2 : « Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre. ».

¹²⁴⁵ Les directives sont des actes juridiquement contraignants mais laissant une certaine marge de manœuvre aux États membres quant aux moyens d'atteindre les objectifs fixés par l'UE. Les États membres doivent transposer les directives dans leur législation nationale, sous un certain délai, pour les rendre applicables : TFUE, art. 288, al. 3 : « La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens. ».

¹²⁴⁶ Les décisions sont contraignantes dans leur intégralité pour ceux auxquels elles sont adressées. Elles peuvent être adressées à des États membres, à des individus ou à des entreprises spécifiques : TFUE, art. 288, al. 4 : « La décision est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci. ».

¹²⁴⁷ Les recommandations, avis, et lignes directrices ne sont pas juridiquement contraignants, mais ils expriment la position de l'UE sur une question donnée. Ils sont utilisés pour guider les États membres ou d'autres parties concernées : TFUE, art. 288, al. 5 : « Les recommandations et les avis ne lient pas. ».

composition possible d'un tel paquet législatif « SHAPE », à titre purement indicatif¹²⁴⁸.

Directive hypothétique UE « CPA fiscale » : Directive hypothétique (UE) 1000/10 du Parlement européen et du Conseil établissant un système fiscal commun de compensation de la pollution ajoutée et intégrant celui-ci au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation de la pollution ajoutée.

Directive hypothétique UE « CPA de marché » : Directive hypothétique (UE) 1000/11 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2003/87/CE¹²⁴⁹ établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union en ce qui concerne l'élargissement de ce système à un système d'échange de quotas d'émission de pollution et l'intégration de ce système au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation de la pollution ajoutée.

Règlement hypothétique UE « CPA aux frontières » : Règlement hypothétique (UE) 1000/12 du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (UE) 2023/956¹²⁵⁰ établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières en ce qui concerne l'élargissement de ce mécanisme en une compensation de la pollution ajoutée aux frontières.

Lignes directrices hypothétiques UE « IS sur les bénéfiques classiques et environnementaux » : Lignes directrices hypothétiques de la Commission sur l'application au sein des États membres d'une fiscalité différenciée sur les bénéfiques classiques et environnementaux.

Ajustement hypothétique de la directive UE « Mère-fille » : Directive hypothétique (UE) 1000/13 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE¹²⁵¹ en ce qui concerne le versement de dividendes par des filiales soumise à une comptabilité classique et environnementale.

¹²⁴⁸ Par convention, toute norme hypothétique introduite en droit de l'UE sera désignée par le biais du système de numérotation suivant : « Norme hypothétique (UE) 1000/XX », afin de faciliter sa désignation.

¹²⁴⁹ Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, *op. cit.*

¹²⁵⁰ Règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, *op. cit.*

¹²⁵¹ V. Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

Directive hypothétique UE « Comptabilité classique et environnementale » :

Directive hypothétique (UE) 1000/20 du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés distinguant flux financiers classiques et flux financiers environnementaux, modifiant la directive 2006/43/CE¹²⁵² du Parlement européen et du Conseil.

Directive hypothétique UE « Prix classiques et environnementaux » :

Directive hypothétique (UE) 1000/30 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 98/6/CE¹²⁵³ en ce qui concerne l'indication distincte des prix classiques et des prix environnementaux des produits offerts aux consommateurs.

(refonte), *OJ L*, 30 novembre 2011 refondant la Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *OJ L*, 23 juillet 1990. et notamment transcrit en droit interne aux articles 145 et 216 du CGI.

¹²⁵² V. Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *OJ L*, 17 mai 2006 ; Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *OJ L*, 26 juin 2013.

¹²⁵³ V. Directive 98/6/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 relative à la protection des consommateurs en matière d'indication des prix des produits offerts aux consommateurs, *OJ L*, 16 février 1998 ; Directive (UE) 2019/2161 du Parlement Européen et du Conseil du 27 novembre 2019 modifiant la directive 93/13/CEE du Conseil et les directives 98/6/CE, 2005/29/CE et 2011/83/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne une meilleure application et une modernisation des règles de l'Union en matière de protection des consommateurs, *op. cit.*

Conclusion générale

767. La fiscalité environnementale, et plus largement la *simili-fiscalité environnementale*, incite individus et organisations à intégrer à leur prise de décision le coût écologique de leurs actions. En ce sens, elle constitue un levier fort de redirection des comportements, expliquant sa place privilégiée parmi les outils de politique publique environnementale, en France comme à l'international.
768. Légitimée et suggérée par les textes constitutionnels ainsi que les engagements internationaux pris par la France, la *simili-fiscalité environnementale* s'est incarnée au niveau européen par le biais du régime d'accise harmonisée sur les produits énergétiques ainsi que le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (SEQE-UE). C'est cependant surtout au niveau national que la fiscalité écologique s'est développée, dès les années 1960, au travers d'une très large variété de prélèvements fiscaux environnementaux (impôts, taxes, redevances) ou de rétributions fiscales environnementales (dépenses fiscales, subventions).
769. Bien que l'objectif de préservation de l'environnement de la fiscalité écologique fasse en lui-même consensus, un débat récent – mis en lumière par le mouvement de contestation apparu en octobre 2018 dit des « Gilets jaunes » – s'est engagé sur les modalités exactes que celle-ci devait revêtir. Ainsi, sont entre autres reprochées à la fiscalité environnementale actuelle sa complexité, son iniquité au regard de certains secteurs économiques, l'affectation d'une large partie de ses recettes au budget général de l'État ou encore une efficacité insuffisante au vu des problématiques écologiques actuelles.

Section 1 – Une présentation du système SHAPE

770. C'est dans ce cadre, et afin de répondre à de telles lacunes, que l'on a présenté dans cette étude les contours d'un *système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE) visant à apporter une réponse de grande échelle aux enjeux écologiques actuels. Pour répondre à une situation écologique marquée par une certaine urgence, le système SHAPE viserait à réorienter la majorité des comportements des individus et entreprises dès le court et moyen terme. Dans cette optique, il s'appuierait principalement sur des instruments fiscaux, économiques et comptables, et pourrait être utilement complété par des mesures règlementaires et de sensibilisation. Le système SHAPE serait basé sur quatre mécanismes principaux : la *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), les *prix classiques et environnementaux* (PCE), la *comptabilité classique et environnementale* (CCE), ainsi que l'*aide publique environnementale* (APE)

Le mécanisme « simili-fiscal » de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) constituerait le pivot central du système SHAPE, et disposerait à la fois de

caractéristiques fiscales et de marché. Ce dispositif s'appliquerait à l'ensemble des agents économiques à l'exception des ménages¹²⁵⁴, en particulier aux entreprises. La CPA imposerait chaque assujetti à hauteur de sa *pollution directe*, c'est-à-dire celle qu'il génère *lui-même* du fait des ressources qu'il renvoie ou prélève dans l'environnement. Elle prendrait la forme d'un prélèvement si l'entreprise est *globalement polluante*, ou d'une rétribution si l'entreprise est *globalement dépolluante*. La pollution serait quant à elle valorisée économiquement à partir d'un système de *prix directeurs de polluants de référence*¹²⁵⁵ fixés par la puissance publique en fonction d'objectifs environnementaux donnés. Fondée sur un principe unique, la CPA permettrait de remplacer l'ensemble des instruments fiscaux environnementaux et les marchés de droits à polluer actuels. Plus simple et plus juste, car appliquant pour tous un principe « pollueur-payeur » et « dépollueur-receveur », ce dispositif serait potentiellement mieux accepté par les contribuables.

Le mécanisme économique de *prix classique et environnemental* (PCE) d'un bien ou service agirait en complémentarité directe avec la CPA. Le prix environnemental d'un bien ou service viserait à refléter l'impact écologique global engendré par son cycle de vie, en rendant visible l'impact économique de la CPA au niveau de l'acheteur. Ainsi, en principe, ce prix serait fixé de manière *libre* par l'entreprise, qui répercuterait alors dans celui-ci l'ensemble des CPAs acquittées par les acteurs jusqu'à présent intervenus dans la chaîne de valeur du bien ou du service concerné. Si besoin, ce prix pourrait être fixé de manière *forfaitaire* par la puissance publique, sur la base d'une évaluation par un organisme indépendant d'un « score-pollution »¹²⁵⁶ du bien ou service concerné. Un tel prix environnemental informerait les acheteurs de l'empreinte écologique des produits qu'ils acquièrent, et favoriserait les alternatives les plus respectueuses de l'environnement.

Le mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* (CCE) introduirait des états financiers adaptés à l'introduction de prix classiques et environnementaux sur l'ensemble des biens et services. En effet, ce système comptable inviterait les entreprises à distinguer leurs *flux financiers classiques* (déjà suivis par les systèmes comptables actuels) et leurs *flux financiers environnementaux* (c'est-à-dire soit la CPA payée à l'État pour avoir pollué directement l'environnement, soit les prix environnementaux payés à d'autres agents économiques pour avoir pollué indirectement l'environnement en leur achetant des biens ou services). Ce système comptable permettrait également aux entreprises de

¹²⁵⁴ Les ménages seraient cependant indirectement soumis à la CPA étant donné que celle-ci serait répercutée sous la forme de prix environnementaux des biens et services.

¹²⁵⁵ Le régulateur ne fixerait que les prix de certains polluants de référence, tandis que les prix de tous les autres polluants seraient déduits à l'aide de coefficients d'équivalence similaires au potentiel de réchauffement global (PRG) actuellement utilisé pour les gaz à effet de serre.

¹²⁵⁶ Il s'agirait d'une généralisation du "score carbone" proposé par la Convention Citoyenne pour le Climat constituée en France en octobre 2019.

déterminer leur *résultat fiscal classique* et leur *résultat fiscal environnemental*. L'imposition de ces deux résultats serait différenciée, afin d'inciter les entreprises à équilibrer leurs produits et charges environnementaux et ainsi justement fixer le prix environnemental des biens et services qu'elles vendent.

Le mécanisme budgétaire d'*aide publique environnementale* (APE) viserait à accompagner financièrement la société dans sa transition écologique, et serait financé par tout ou partie des recettes nettes générées par la CPA. L'APE se subdiviserait en deux sous-mécanismes : d'une part une « APE de redistribution » visant à fournir des aides aux contribuables pour compenser la charge fiscale additionnelle engendrée par la CPA, et d'autre part une « APE d'action » visant à soutenir des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique).

771. Le système SHAPE permettrait d'entraîner un changement de paradigme, en harmonisant et renforçant de nombreux instruments existants sur le plan fiscal, économique et comptable. En conséquence, son implémentation nécessiterait de nombreuses mesures internes, aux frontières et internationales.

Section 2 – Les limites du système SHAPE

772. **Limites du système SHAPE.** Si la fiscalité environnementale et les instruments assimilés ont vocation à jouer un rôle privilégié au sein d'une politique publique de protection de l'environnement, plusieurs enjeux s'offrent cependant à eux.

Premièrement, la valorisation de la pollution représente un défi central. Bien qu'on ait présenté plusieurs manières potentielles de donner un prix à la pollution (CPA fiscale et CPA de marché), l'impact d'une interaction directe avec l'environnement reste difficile à valoriser de manière théoriquement viable. En effet, la pollution d'un milieu naturel induit des conséquences économiques et sociales très diverses, sur des échelles spatiales et temporelles variables. De surcroît, certains cas extrêmes résistent intrinsèquement à une telle approche financière : est-il économiquement réaliste de demander une compensation monétaire à une entreprise dont l'activité aurait entraîné des conséquences particulièrement graves, étendues et irréversibles sur l'environnement¹²⁵⁷ ?

Deuxièmement, des pratiques résiduelles d'optimisation, de fraude voire d'évasion fiscale environnementale peuvent subsister, bien que les

¹²⁵⁷ Un exemple emblématique serait l'accident nucléaire de Fukushima, dont la responsabilité a principalement été attribuée à l'entreprise exploitante Tepco. À ce titre, celle-ci a dû supporter les coûts de décontamination ainsi que les indemnités liées au déplacement de 300 000 personnes et 2 millions d'habitants irradiés. En conséquence, l'entreprise a été nationalisée en 2012 par l'État japonais en raison d'une situation financière difficile. V. notamment : S. NIVOIX et S. REY, « TEPCO après Fukushima : résistance ou résilience ? », in, s.l., Editions Picquier, 21 janvier 2020, pp. 645-660.

développements précédents aient visé à introduire plusieurs mesures anti-abus. Ces pratiques peuvent concerner la CPA (actes visant à échapper à l'imposition environnementale), les prix environnementaux (sous-estimation ou surestimation volontaire des prix environnementaux affichés), voire l'IS sur les bénéfices classiques ou environnementaux (optimisation fiscale basée sur des prix de transfert classiques et environnementaux). Une vigilance particulière serait donc à porter sur une telle problématique, au niveau national et international.

Troisièmement, les instruments simili-fiscaux environnementaux, qui constituent la base du système SHAPE, tendent paradoxalement à fragiliser les valeurs d'éthique écologique. Il a en effet été dégagé que motiver des comportements vertueux (par exemple, acheter des produits plus éco-responsables, s'abstenir de polluer un milieu naturel) par des incitations purement pécuniaires était susceptible d'entraîner des effets corrosifs sur les valeurs non marchandes qui auraient dû initialement fonder de tels comportements (par exemple, la volonté de préserver l'environnement naturel en tant que bien partagé par l'humanité)¹²⁵⁸. La fiscalité verte et les marchés de droit à polluer, en monnayant le droit de polluer l'environnement, conduiraient ainsi à une dégradation des valeurs écologiques¹²⁵⁹. Leur efficacité de long terme serait donc minée par ce phénomène, étant donné que les agents économiques sont incités à agir sous contrainte financière et non par réelle volonté de préserver l'environnement : si l'incitation cesse, les comportements afférents cessent également. Dans cette optique, et comme évoqué précédemment¹²⁶⁰, le système SHAPE pourrait gagner à intégrer des instruments normatifs et des mesures de sensibilisation de la population aux enjeux écologiques.

Section 3 – Les perspectives offertes par le système SHAPE

773. Le système SHAPE constituerait pour autant un puissant outil pour réorienter les comportements des individus et organisations, sous réserve qu'il s'inscrive dans une transition plus large vers un modèle sociétal respectueux de l'environnement. Lorsque bien calibré, il serait à la fois *pleinement efficient* d'un point de vue écologique, *juste* d'un point de vue économique, *responsable* d'un point de vue

¹²⁵⁸ M. SANDEL, *Ce que l'argent ne saurait acheter : Les limites morales du marché*, op. cit., p. 42 : « Les économistes supposent souvent que, étant interne, le marché n'affecte pas les biens dont il permet l'échange. Mais c'est faux : il laisse une marque caractéristique, les valeurs marchandes évinçant parfois des valeurs non marchandes qui mériteraient d'être sauvegardées. [...] Certaines des bonnes choses de la vie sont corrompues ou dégradées dès qu'elles deviennent des marchandises. »

¹²⁵⁹ M. SANDEL, *Ce que l'argent ne saurait acheter : Les limites morales du marché*, op. cit., p. 138 : « Agir sur le changement climatique nécessite manifestement d'adhérer à une nouvelle éthique environnementale – d'adopter de nouvelles attitudes vis-à-vis du monde naturel que nous partageons ; et, si efficace soit-elle, la marchandisation mondiale du droit de polluer rendra peut-être plus difficile de cultiver la retenue et l'esprit de sacrifice partagé qu'une éthique environnementale responsable requiert. »

¹²⁶⁰ V. § 551 et suivants.

sociologique et *simple* d'un point de vue juridique et fiscal. Il permettrait de respecter les engagements environnementaux pris par la communauté internationale, et fournirait à la puissance publique les moyens d'une politique écologique d'ampleur. Aussi disposerait-il des caractéristiques nécessaires pour fonder son efficacité, sa faisabilité ainsi que son acceptabilité.

774. Idéalement, le système SHAPE devrait être mis en place à l'échelle européenne, voire mondiale, afin d'uniformément appliquer le principe « pollueur-payeur » / « dépollueur-receveur », limiter les arbitrages entre systèmes fiscaux environnementaux et réduire les mesures aux frontières. Bien qu'un tel état de fait soit incontestablement dépendant de la volonté politique de mise en œuvre des pays concernés, les enjeux actuels posés par la dégradation de l'environnement pourraient fournir l'élan nécessaire à une réforme d'envergure.
775. Le système SHAPE, en introduisant un cadre général de régulation des interactions entre les sociétés humaines et leur habitat, ouvrirait la voie à des modèles d'existence réellement durables. Bien utilisé, il porterait un coup d'arrêt aux perturbations écologiques d'ampleur introduites ces dernières décennies, et empêcherait systématiquement qu'une telle situation se reproduise à l'avenir. Il poserait ainsi les fondements d'une réponse à la pleine mesure des enjeux écologiques contemporains.

Postliminaires

Cadre théorique

776. **Introduction.** On construit dans cette partie le cadre théorique qui sous-tend l'ensemble des développements présentés dans cette étude.

D'une part, l'enjeu est de poser un cadre formel cohérent permettant de définir les concepts qui sont utilisés de tout au long de ces travaux : Univers, environnement naturel, puissance publique, agent économique, externalité environnementale, instrument de politique publique, efficacité environnementale, fiscalité environnementale, interaction entre un agent économique et l'environnement.

D'autre part, l'objectif est également de répondre à plusieurs questions structurantes pour le besoin de la présente étude, dont on cite quelques exemples ici :

- Quels effets exacts la fiscalité environnementale produit-elle sur les agents économiques et sur l'environnement naturel ?
- Comment fonder rigoureusement la dualité *principe d'entraide – principe de responsabilité* qui semble sous-tendre la conception de l'ensemble des dispositifs fiscaux, incluant les dispositifs fiscaux environnementaux ?
- Comment classifier de manière simple la grande diversité de comportements polluants et dépolluants qu'un agent économique peut adopter ?

777. **Passages d'une importance particulière pour la présente étude.** Afin de faciliter la navigation dans ce cadre théorique, on liste ici les passages les plus essentiels pour la lecture de l'ensemble des travaux :

- Les notions premières d'environnement, de puissance publique, d'agent économique et de société (§ 784 et suivants)
- Les principes d'entraide et de responsabilité fondant la conception et l'utilisation d'un instrument simili-fiscal (§ 831 et suivants)
- Les efficacités environnementales simplifiées d'un instrument simili-fiscal et d'un instrument fiscal (§ 852 et suivants)
- Les interactions directes et indirectes entre un agent économique et l'environnement (§ 858 et suivants)
- Les flux économiques engendrés par les interactions entre un agent économique et l'environnement (§ 863 et suivants)

778. **Plan d'étude.** Après avoir listé les notations mathématiques utilisées (§ 779), on expose tout d'abord les notions premières, notamment d'*environnement naturel*, de *puissance publique* et d'*agent* (- Chapitre 1 -). On examine ensuite les instruments à disposition de la puissance publique pour influencer sur le comportement des agents économiques, qu'on appellera *instruments de politique publique*, avec une focalisation plus particulière sur la *simili-fiscalité environnementale* (- Chapitre 2 -). Enfin, on détaille et classe l'ensemble des *interactions*, polluantes ou dépolluantes, qui peuvent prendre place entre les agents économiques et l'environnement (- Chapitre 3 -).

Notations

779. **Notations.** Les notations qui seront utilisées tout au long du cadre théorique sont présentées ci-dessous.

Nom	Signification
A	Entité générique
A_T	Entité générique A considérée sur une période temporelle T , et on parlera dans ce cas parfois d'entité A intertemporelle.
\mathbb{A}	Ensemble des comportements possibles d'un agent au cours de la durée de vie de la société S . Par simplicité, on considèrera parfois que \mathbb{A} est l'ensemble des comportements instantanés possibles au cours de la durée de vie de la société S , en écrivant donc : $\mathbb{A} = \bigcup_{t \in \mathbb{R}_+} \mathbb{A}_t$
\mathbb{A}_t	Ensemble des comportements instantanés possibles d'un agent à un instant t
\mathbb{A}_T	Ensemble des comportements possibles d'un agent au cours d'une période temporelle T . Par simplicité, on considèrera parfois que \mathbb{A}_T est l'ensemble des comportements instantanés possibles au cours de la durée de la période temporelle T , en écrivant donc : $\mathbb{A}_T = \bigcup_{t \in T} \mathbb{A}_t$
B	Entité générique
$c_t^i(z)$	Consommation par l'agent i du bien z à l'instant t
$E \subset \Omega$	Environnement naturel considéré sur sa durée de vie Thématique environnementale
$E^{ini} \subset \Omega$	Environnement naturel dans son état initial, c'est-à-dire vierge de toute activité humaine, considéré sur sa durée de vie
$E_t \subset \Omega_t$	Environnement naturel à un instant t
$E_T \subset \Omega_T$	Environnement naturel au cours d'une période temporelle T
$E_T + \Delta E_T(\alpha_{T_0}^I) \subset \Omega_T$	Assimilation à l'environnement $E_T \subset \Omega_T$ d'un impact $\Delta E_T(\alpha_{T_0}^I)$ au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ engendré par le comportement $\alpha_{t_0}^i \in \mathbb{A}_{t_0}$ d'agents i au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0 1}, t_{0 2}]$.
F	Facteur comportemental
$H \subset \Omega$	Partie de l'Univers, parfois appelée « Thématique d'intérêt général » pouvant faire l'objet d'un objectif d'intérêt général

$H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^i) \in \Omega_T$	Assimilation à une partie de l'Univers $H_T \in \Omega_T$ d'un impact $\Delta H_T(\alpha_{T_0}^i)$ au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^i \in \mathbb{A}_{T_0}$ d'agents i au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0 1}, t_{0 2}]$.
$G \in \Omega$	Puissance publique ou État
i	Variable générique
I	Ensemble générique
$MU_t^i(z)$	Utilité marginale instantanée d'un bien z pour un agent i à un instant t
n	Variable générique
N	Variable générique
p, P	Prix ou taux
$P_{classique}$	Prix classique d'un bien ou service
P_{env}	Prix environnemental d'un bien ou service
$\mathcal{P}(A)$	Ensemble des parties de l'ensemble générique A
$\mathcal{P}(\Omega)$	Ensemble des parties de l'Univers Ω
q, Q	Quantité
\mathbb{R}	Ensemble des nombres réels
\mathbb{R}_+	Ensemble des nombres réels positifs
$s_t^i \in S_t$	Agent économique i considéré à un instant t
$s_T^i \in S_T$	Agent économique i considéré au cours d'une période temporelle T $s_T^i = (s_t^i)_{t \in T}$
$s^i \in S$	Agent économique i considéré sur sa durée de vie $s^i = (s_t^i)_{t \in \mathbb{R}_+}$
Parfois abrégé en $i \in \mathbb{N}$	
$S \subset \Omega$	Société considérée sur sa durée de vie. Bien que S soit par construction un ensemble fini de taille notée N , par simplicité on indexera S par \mathbb{N} et on notera : $S = \{s_i, i \in [1, N]\} \approx \{s_i, i \in \mathbb{N}\}$
S_t	Société à un instant t , c'est-à-dire l'ensemble des agents considérés à un instant t
S_T	Société au cours de la période temporelle T , c'est-à-dire l'ensemble des agents considérés au cours d'une période temporelle T
$t \in \mathbb{R}$	Instant temporel générique
$t_{ini} \in \mathbb{R}$	Instant initial

Dans le cas de l'environnement $E_{t_{ini}} \subset \Omega$: temps « éloigné » dans le passé où l'environnement était dans son état initial

$t = 0$	Instant présent ou Présent
$t \in]0, +\infty[= \mathbb{R}_+^*$	Futur
$t \in]-\infty, 0[= \mathbb{R}_-^*$	Passé
$T \subset \mathbb{R}_+$	Période temporelle incluse dans le présent et/ou le futur
$u^i(\omega_t) \in \mathbb{R}$	Utilité instantanée d'un agent i à un instant t provenant d'une source élémentaire d'utilité $\omega_t \in \Omega_t$, représentée par la fonction suivante : $u^i(\cdot) : \begin{array}{l} \Omega_t \rightarrow \mathbb{R} \\ \omega_t \rightarrow u^i(\omega_t) \end{array}$
$u^I(H_t) \in \mathbb{R}$	Utilité instantanée d'agents I à un instant t provenant de la thématique d'intérêt général $H_t \subset \Omega_t$, représentée par la fonction suivante : $u^I(\cdot) : \begin{array}{l} \mathcal{P}(\Omega_t) \rightarrow \mathbb{R} \\ H_t \rightarrow u^I(H_t) = \sum_{i \in I} \sum_{\omega_t \in H_t} u^i(\omega_t) \end{array}$
$u^S(E_t) \in \mathbb{R}$	Variable d'état environnemental instantanée à un instant t $u^S(E_t) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega_t \in E_t} u^i(\omega_t)$
$u^S(H_t) \in \mathbb{R}$	Variable d'état instantanée relative à la thématique d'intérêt général H à un instant t $u^S(H_t) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega_t \in H_t} u^i(\omega_t)$
$U^I(H_T) \in \mathbb{R}$	Utilité intertemporelle d'agents I sur une période temporelle $T = [t_1, t_2] \subset \mathbb{R}_+$ provenant de la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$. $U^I(\cdot) : \begin{array}{l} \mathcal{P}(\Omega_T) \rightarrow \mathbb{R} \\ H_T \rightarrow U^I(H_T) = \sum_{i \in I} \sum_{\omega \in H} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt \end{array}$
$U^S(H) \in \mathbb{R}$	Variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H sur la durée de vie de la société S , actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$. $U^S(H) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in H} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$
$U^S(H_T) \in \mathbb{R}$	Variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H sur une période temporelle $T = [t_1, t_2] \subset \mathbb{R}_+$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$. $U^S(H_T) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in H} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$

$U^S(E_T) \in \mathbb{R}$	<p>Variable d'état environnemental sur une période temporelle $T = [t_1, t_2] \subset \mathbb{R}_+$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0,1[$.</p> $U^S(E_T) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in E} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$
$U^S(E) \in \mathbb{R}$	<p>Variable d'état environnemental sur la durée de vie de la société S, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0,1[$.</p> $U^S(E) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in E} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$
x	Variable générique
$\alpha_t^i \in \mathbb{A}_t$	Comportement instantané d'un agent i à un instant t
$\alpha_T^I \subset \mathbb{A}_T$	<p>Comportement d'agents $I \subset \mathbb{N}$ au cours d'une période temporelle T</p> $\alpha_T^I = \left\{ (\alpha_t^i)_{t \in T} \right\}_{i \in I}$
$\widetilde{\alpha}_{T_0}^i \in \mathbb{A}_{T_0}$	<p>Comportement individuel optimal d'un agent i au cours d'une période temporelle T_0</p> <p><i>De manière plus détaillée :</i> Comportement d'un agent i au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal de son point de vue au regard de l'impact de ce comportement sur l'ensemble de l'Univers Ω, c'est-à-dire tel que :</p> $\Delta U^i(\widetilde{\alpha}_{T_0}^i) = \max_{\alpha_{T_0}^i \in \mathbb{A}_{T_0}} \Delta U^i(\alpha_{T_0}^i)$
$\widetilde{\alpha}_{T_0}^I \subset \mathbb{A}_{T_0}$	<p>Comportement collectif optimal d'agents I au cours d'une période temporelle T_0</p> <p><i>De manière plus détaillée :</i> Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal de leur point de vue au regard de l'impact de ce comportement sur l'ensemble de l'Univers Ω, c'est-à-dire tel que :</p> $\Delta U^I(\widetilde{\alpha}_{T_0}^I) = \max_{\alpha_{T_0}^I \in \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0})} \Delta U^I(\alpha_{T_0}^I)$
$\alpha_T^I(\widetilde{E}_T, S) \subset \mathbb{A}_T$	<p>Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 environnementalement optimal du point de vue de la société S, c'est-à-dire tel que :</p> $\Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^I(\widetilde{E}, S)) = \max_{\alpha_{T_0}^I \in \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0})} \Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^I)$
$\alpha_{T_0}^J(\widetilde{H}_T, I) \subset \mathbb{A}_{T_0}$	<p>Comportement d'agents J au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal du point de vue d'agents I, au regard de l'impact de ce comportement sur une thématique d'intérêt général H_T au cours d'une période temporelle T, c'est-à-dire tel que :</p> $\Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J(\widetilde{H}_T, I)) = \max_{\alpha_{T_0}^J \in \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0})} \Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J)$
$\beta \in]0,1[$	Taux d'actualisation
$\Delta E_T(\alpha_{T_0}^I) \subset \Omega_T$	Impact environnemental au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I \in \mathbb{A}_{T_0}$ d'agents I au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0 1}, t_{0 2}]$

$$\Delta H_T(\alpha_{T_0}^I) \in \Omega_T$$

Impact intertemporel d'un comportement intertemporel d'agents sur une partie de l'Univers : Impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur une partie de l'Univers H_T engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I$ d'agents I au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$.

$$\Delta H_T(\alpha_{T_0}^I) = \left\{ \left(\sum_{i \in I} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^i) \right)_{t \in T} \right\}_{\omega_T \in H_T}$$

Variation d'utilité instantanée d'un agent provenant de l'impact d'un comportement instantané d'un agent sur un élément de l'Univers

$$\Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \in \mathbb{R}$$

De manière plus détaillée : Variation d'utilité instantanée d'un agent i provenant de l'impact à un instant t sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement $\alpha_{t_0}^j$ d'un agent j à un instant t_0 , représentée par la fonction suivante :

$$\Delta u^i(\cdot, \cdot) : \begin{array}{ccc} \Omega_t \times \mathbb{A}_{t_0} & \rightarrow & \mathbb{R} \\ (\omega_t, \alpha_{t_0}^j) & \rightarrow & \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) = u^i(\omega_t + \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^j)) - u^i(\omega_t) \end{array}$$

Variation d'utilité intertemporelle d'agents provenant de l'impact d'un comportement intertemporel d'agents sur une partie de l'Univers

$$\Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J) \in \mathbb{R}$$

De manière plus détaillée : Variation d'utilité instantanée d'agents I à un instant t, provenant de l'impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur une partie de l'Univers H_t engendré par le comportement d'agents J à un instant $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$, et représentée par la fonction suivante :

$$\Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J) = \sum_{i \in I, j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \sum_{\omega_T \in H_T} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \cdot dt$$

Externalité environnementale engendrée pour la société S par le comportement d'agents I sur une période temporelle T, représentée par la fonction suivante :

$$\Delta U^S(E_T, \alpha_{T_0}^I) \in \mathbb{R}$$

$$\Delta U^S(E_T, \cdot) : \begin{array}{ccc} \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0}) & \rightarrow & \mathbb{R} \\ \alpha_{T_0}^I & \rightarrow & \Delta U^S(E_T, \alpha_{T_0}^I) = U^S(E_T + \Delta E_T(\alpha_{T_0}^I)) - U^S(E_T) \end{array}$$

Externalité relative à une thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ engendrée pour la société S par le comportement d'agents I sur une période temporelle T, représentée par la fonction suivante :

$$\Delta U^S(H_T, \alpha_{T_0}^I) \in \mathbb{R}$$

$$\Delta U^S(H_T, \cdot) : \begin{array}{ccc} \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0}) & \rightarrow & \mathbb{R} \\ \alpha_{T_0}^I & \rightarrow & \Delta U^S(H_T, \alpha_{T_0}^I) = U^S(H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^I)) - U^S(H_T) \end{array}$$

Impact instantané d'un comportement instantané d'un agent sur un élément de l'Univers : Impact à un instant t sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement $\alpha_{t_0}^i$ d'un agent i à un instant t_0 , représenté par la fonction suivante :

$$\Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^i) \in \Omega_t$$

$$\Delta \omega_t(\cdot) : \begin{array}{ccc} \mathbb{A}_{t_0} & \rightarrow & \Omega_t \\ \alpha_{t_0}^i & \rightarrow & \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^i) \end{array}$$

$$\Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^i) = \mathbf{0}$$

$\Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^i)$ correspondant à un impact « nul », c'est-à-dire ne modifiant pas ω_t

$\Delta\omega_t(\alpha_{t_{0 1}}^i) + \Delta\omega_t(\alpha_{t_{0 2}}^j)$ $\in \Omega_t$	Superposition de deux impacts instantanés et simultanés sur un élément de l'Univers $\omega_t \in \Omega_t$ à un instant t, ces impacts étant engendrés par le comportement instantané $\alpha_{t_{0 1}}^i \in \mathbb{A}_{t_{0 1}}$ d'un agent i à un instant $t_{0 1}$ et par le comportement instantané $\alpha_{t_{0 2}}^j \in \mathbb{A}_{t_{0 2}}$ d'un agent j à un instant $t_{0 2}$
Ω	Univers considéré sur sa durée de vie
Ω_t	Univers à un instant t
Ω_T	Univers au cours d'une période temporelle T
$\omega \in \Omega ; \omega_t \in \Omega_t ; \omega_T \in \Omega_T$	Élément de l'Univers, aussi appelé source élémentaire d'utilité pour les agents
$\omega_t + \Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) \in \Omega_t$	Assimilation à un élément de l'Univers $\omega_t \in \Omega_t$ à un instant t d'un impact instantané engendré par le comportement instantané $\alpha_{t_0}^i \in \mathbb{A}_{t_0}$ d'un agent i à un instant t_0

Chapitre 1 – L’environnement, la puissance publique et les agents

780. **Introduction.** Dans cette partie, on détaille les notions premières qui seront utilisées tout au long de l’étude. On présente en **Figure 108** une vision schématique du modèle général qui sera utilisé tout au long de ce cadre théorique.

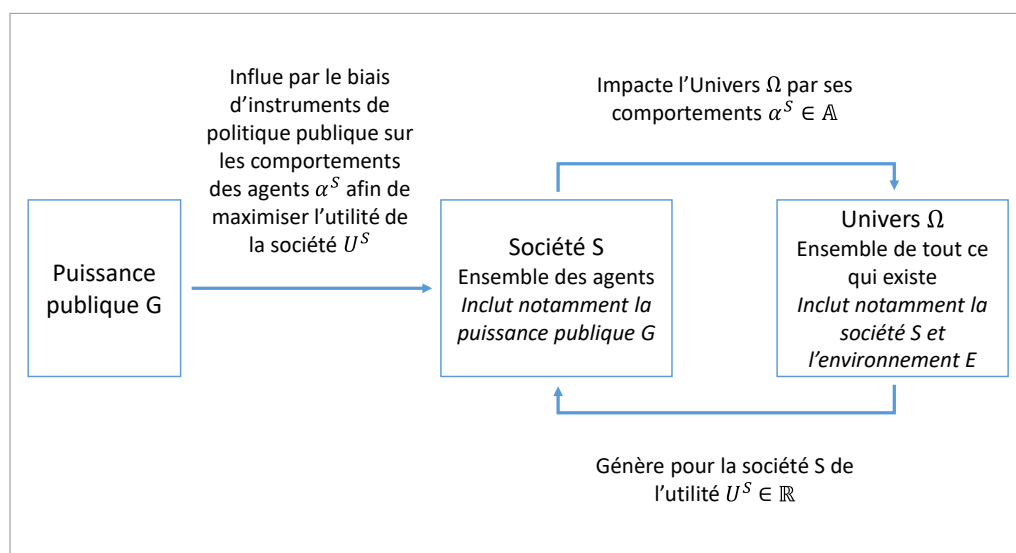


Figure 108 – Modèle théorique général¹²⁶¹

Source : Présente étude

781. **Conventions.** L’ensemble des notations introduites dans cette partie seront valables pour tout le reste de l’étude.
782. **Plan d’étude.** On définit tout d’abord les entités fondamentales qui seront évoquées tout au long de l’étude (– Section 1 –). On se focalise ensuite sur la notion d’intérêt général de la société, finalité ultime de l’action de la puissance publique (– Section 2 –). Enfin, on examine la notion de comportement d’un agent économique (– Section 3 –).

Section 1 – Les entités fondamentales

783. **Introduction.** Dans cette partie, on présente les notions premières d’*Univers* qui contient notamment l’*environnement naturel*, de *société* constituée d’*agents*, et de *puissance publique* (**Figure 109**).

¹²⁶¹ Les concepts et notations ici présentés seront introduits progressivement au fil du cadre théorique.

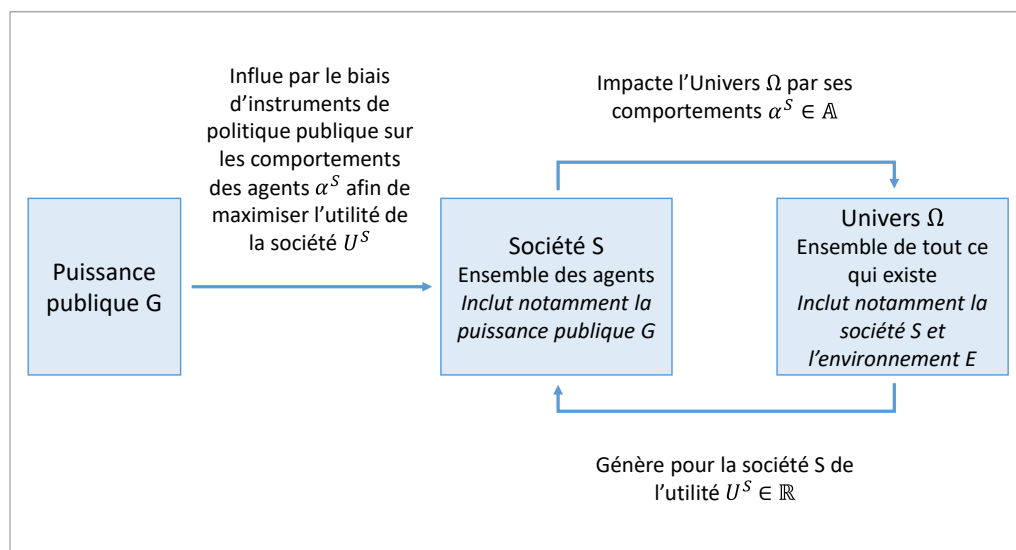


Figure 109 – Modèle théorique général : Univers Ω , Société S, Puissance publique G

Source : Présente étude

784. **Entités fondamentales.** On définit ici les entités fondamentales que l'on évoquera tout au long de l'étude.

- **Univers (noté Ω)** : Ensemble de tout ce qui existe¹²⁶², d'un point de vue matériel et immatériel, objectif et subjectif¹²⁶³, considéré sur toute son étendue et sa temporalité. L'Univers sera appréhendé au prisme de l'intérêt général¹²⁶⁴ de la société¹²⁶⁵, notamment pour sa capacité à engendrer de l'utilité¹²⁶⁶ pour les agents¹²⁶⁷.

▪ **Notations et propriétés :**

- Ω : Univers considéré sur sa durée de vie
- Ω_t : Univers à un instant t
- Ω_T : Univers au cours d'une période temporelle T

¹²⁶² « Univers », *Dictionnaire de l'Académie Française*, 8ème édition, s.l., Académie Française, 1935.

¹²⁶³ On définit donc l'Univers comme contenant la réalité physique objective (matière et énergie), mais également toutes les conceptualisations subjectives possiblement formées par des êtres pensants à partir généralement de sous-ensembles de cette réalité physique (par exemple « l'environnement », la « puissance publique » un « agent économique » ou encore la « société »). Du point de vue mathématique de la théorie des ensembles, on définit donc l'Univers comme la *classe propre de tous les ensembles* formables à partir de la réalité physique. V. notamment : J.R. SHOENFIELD, « Axioms of set theory », in *Handbook of Mathematical Logic*, s.l., North Holland, 1977, pp. 321-344.

¹²⁶⁴ Ce concept est défini plus tard dans l'étude.

¹²⁶⁵ Ce concept est défini plus tard dans l'étude.

¹²⁶⁶ Ce concept est défini plus tard dans l'étude.

¹²⁶⁷ Ce concept est défini plus tard dans l'étude.

- $\mathcal{P}(\Omega)$: Ensemble des parties de Ω ¹²⁶⁸
- $\omega \in \Omega$; $\omega_t \in \Omega_t$; $\omega_T \in \Omega_T$: Élément de l'Univers, aussi appelé source élémentaire d'utilité pour les agents¹²⁶⁹
- **Temps** (noté $t \in \mathbb{R}$) : Milieu indéfini et homogène dans lequel se situent les êtres et les choses, caractérisé par une double nature de continuité et succession¹²⁷⁰.
 - **Notations et propriétés :**
 - $t \in \mathbb{R}$: Instant temporel générique
 - $t = \mathbf{0}$: Instant présent ou Présent
 - $t \in]\mathbf{0}, +\infty[= \mathbb{R}_+^*$: Futur
 - $t \in]-\infty, \mathbf{0}[= \mathbb{R}_-^*$: Passé
 - $T \subset \mathbb{R}_+$: Période temporelle incluse dans le présent et/ou le futur
 - A_T : Entité générique A considérée sur une période temporelle T, et on parlera dans ce cas parfois d'entité A *intertemporelle*.
- **Environnement naturel (abrégé en Environnement ; noté $E \subset \Omega$ ou parfois $E \in \Omega$ ¹²⁷¹)** : Ensemble des éléments naturels de la biosphère¹²⁷² qui entourent un individu ou une espèce.
 - **Notations :**
 - $E \subset \Omega$: Environnement naturel considéré sur sa durée de vie
 - $E_t \subset \Omega_t$: Environnement naturel à un instant t
 - $E_T \subset \Omega_T$: Environnement naturel au cours d'une période temporelle T
 - $E^{ini} \subset \Omega$: Environnement naturel dans son état initial, c'est-à-dire vierge de toute activité humaine¹²⁷³, considéré sur sa durée de vie

¹²⁶⁸ On remarque que par propriété de Ω (classe propre de tous les ensembles formables à partir de la réalité physique), $H \subset \Omega \Rightarrow H \in \Omega$ et donc $\mathcal{P}(\Omega) \subset \Omega$.

¹²⁶⁹ Cette appellation trouve son intérêt plus tard dans l'étude.

¹²⁷⁰ « Temps », *Dictionnaire du Centre National des Ressources Textuelles et Lexicales*, s.l., Centre National des Ressources Textuelles et Lexicales (CNRTL), 2022.

¹²⁷¹ Explication :

- D'un point de vue mathématique, par propriété de l'Univers, si $E \subset \Omega$, alors $E \in \Omega$ (v. note 1268)
- D'un point de vue plus intuitif, on aura $E \subset \Omega$ si l'environnement est plutôt considéré comme une partie objective de la réalité physique, et $E \in \Omega$ si l'environnement est plutôt considéré comme un concept subjectif propre.

Pour la suite de l'étude, on considèrera plutôt l'environnement naturel comme une partie objective de la réalité physique, et on notera alors $E \subset \Omega$.

¹²⁷² « Environnement », *Dictionnaire de l'Académie Française, 9ème édition*, s.l., Académie Française, 2022.

¹²⁷³ Formellement, la notation $E_{t_{ini}}$ revient donc à considérer $t_{ini} < 0$ comme un temps « éloigné » dans le passé où l'environnement était dans son état initial :

- En première approximation « l'état initial » de l'environnement pourra correspondre à l'état de l'environnement avant le début de la Révolution

- **Puissance publique ou État** (noté $G \in \Omega$ ou parfois $G \subset \Omega$ ¹²⁷⁴) : Ensemble des pouvoirs d'autorité et de contrainte collective que la nation possède sur les citoyens et les individus en vue de faire prévaloir ce qu'on appelle l'intérêt général^{1275 1276}.
- **Agent ou Agent économique** (noté $s^i \in \Omega$, $s^i \in \mathcal{S}$ ¹²⁷⁷ ou parfois $s^i \subset \Omega$ ¹²⁷⁸, et parfois abrégé en $i \in \mathbb{N}$) : Personne physique ou morale, considérée au prisme de ses décisions impactant la vie économique¹²⁷⁹.
 - **Typologie** : Le concept d'agent économique fait l'objet en France d'une catégorisation par l'INSEE en six catégories : les sociétés non financières, les sociétés financières, les administrations publiques, les ménages, les institutions sans but lucratif au service des ménages et le reste du monde (Union Européenne et pays tiers) ¹²⁸⁰. En particulier, on fera usage des sous-catégories suivantes :
 - **État ou Puissance publique (agent économique)** : État considéré en tant qu'agent économique assurant trois fonctions : l'allocation des ressources sur un territoire, la redistribution du revenu disponible et la stabilisation de la conjoncture économique¹²⁸¹.

industrielle, par exemple avant les années 1760 (à ce sujet v. notamment T.S. ASHTON, *The Industrial Revolution, 1760-1830*, Oxford, Oxford University Press, 1948.). En effet, la Révolution industrielle a marqué un saut significatif dans l'impact des activités humaines sur l'environnement, au moins que certains scientifiques y voient le marqueur d'une nouvelle époque géologique, l'Anthropocène, se caractérisant par une influence significative de l'Homme sur les écosystèmes (à ce sujet, v. par exemple P.J. CRUTZEN et H.G. BRAUCH, *Paul J. Crutzen: A Pioneer on Atmospheric Chemistry and Climate Change in the Anthropocene*, s.l., Springer, 15 avril 2016.).

- Pour autant, il est à noter que cette notion « d'état initial » de l'environnement est elle-même instable sur le temps long, étant donné qu'indépendamment de tout impact de l'activité humaine, l'environnement naturel varie avec les époques géologiques. Ainsi, plusieurs périodes glaciaires sont notamment intervenues au cours des derniers millions d'années, entrecoupées par des périodes interglaciaires (à ce sujet v. notamment : D.Q. BOWEN, *Quaternary Geology. A Stratigraphic Framework for Multidisciplinary Work*, s.l., Oxford, Pergamon Press, 1978.)

¹²⁷⁴ Raisonement similaire à la note 1271. Pour la suite de l'étude, on considèrera plutôt la puissance publique en tant que concept subjectif propre, et on notera alors $G \in \Omega$.

¹²⁷⁵ G. BURDEAU, *Traité de science politique*, 1950.

¹²⁷⁶ La notion d'intérêt général sera définie dans la suite de l'étude.

¹²⁷⁷ On note \mathcal{S} pour la *Société*. Cette notation est définie précisément plus tard dans l'étude.

¹²⁷⁸ Raisonement similaire à la note 1271. Pour la suite de l'étude, on considèrera plutôt un agent économique en tant que concept subjectif propre, et on notera alors $s^i \in \Omega$.

¹²⁷⁹ Ce concept fait l'objet en France d'une catégorisation par l'INSEE en six catégories : les sociétés non financières, les sociétés financières, les administrations publiques, les ménages, les institutions sans but lucratif au service des ménages et le reste du monde (Union Européenne et pays tiers). V. INSEE, « Définition - Secteurs institutionnels », s.d.

¹²⁸⁰ *Ibid.*

¹²⁸¹ R. MUSGRAVE, *The Theory of Public Finance*, 1959.

- *Entreprise* : Organisme de nature industrielle ou commerciale, fournissant des biens ou des services¹²⁸², avec comme objectif la maximisation du profit par opposition aux administrations publiques et aux associations à but non lucratif.
- *Agent économique producteur de biens et services* : Au sens des catégories posées par l'INSEE, il s'agit des sociétés non financières, sociétés financières, administrations publiques et institutions sans but lucratif au service des ménages (c'est-à-dire l'ensemble des agents économiques à l'exclusion des ménages). En effet, de tels agents économiques ont tous pour fonction principale de produire des biens et services, marchands ou non marchands.
- *Agent économique soumis à obligations comptables* : Agent économique se conformant, souvent du fait d'une obligation légale¹²⁸³, à un ensemble de règles et de conventions afin de rendre compte de sa propre situation financière, ainsi que des opérations et événements qui affectent cette dernière. En France tout au moins, cette catégorie est incluse dans la catégorie des agents économiques producteurs de biens et services¹²⁸⁴.

▪ **Notations :**

- $s_t^i \in \mathcal{S}_t$: Agent économique i considéré à un instant t
- $s_T^i \in \mathcal{S}_T$: Agent économique i considéré au cours d'une période temporelle T , parfois appelé *agent économique intertemporel*

$$s_T^i = (s_t^i)_{t \in T}$$

- $s^i \in \mathcal{S}$ (Parfois abrégé en $i \in \mathbb{N}$ ¹²⁸⁵) : Agent économique i considéré sur sa durée de vie, parfois appelé *agent économique intertemporel*

¹²⁸² « Entreprise », *Dictionnaire de l'Académie Française, 9ème édition*, s.l., Académie Française, 2022.

¹²⁸³ Au sens des articles suivants dans le cas français :

- *Régime réel normal* – Articles L. 121-1 et L. 123-12 du Code de commerce, applicables aux entreprises dont les bénéfices relèvent de l'impôt sur les sociétés et du régime des bénéfices industriels et commerciaux
- *Régime réel simplifié* – Articles L. 121-1 et L. 123-25 C. com., applicables aux entreprises ne dépassant pas certains seuils de chiffre d'affaires et exclues du régime micro-BIC
- *Régime de la déclaration contrôlée* – Articles 92 et 96 du Code général des impôts applicables aux entreprises dont les bénéfices relèvent du régime des bénéfices non commerciaux (déclaration contrôlée)

¹²⁸⁴ En effet, dans le cas français, une très grande majorité des sociétés non financières, sociétés financières, administrations publiques et institutions sans but lucratif au service des ménages est concernée. Une telle classification revient à exclure notamment les ménages, ainsi que certaines entités particulières telles que les sociétés relevant du régime micro-BIC ou micro-BNC, ou encore les sociétés civiles ne disposant que d'associés imposés à l'impôt sur le revenu.

¹²⁸⁵ Voir définition de la Société, où on choisit d'indexer \mathcal{S} par \mathbb{N} .

$$s^i = (s_t^i)_{t \in \mathbb{R}_+}$$

- **Société** (noté $S \subset \Omega$ ou parfois $S \subset P(\Omega)$ ¹²⁸⁶, ou $S \in \Omega$ ¹²⁸⁷) : Ensemble des agents passés, présents et futurs. Cette notion sera parfois circonscrite à une catégorie donnée d'agents, par exemple selon des critères géographiques¹²⁸⁸.

- **Notations :**

- S : Société considérée sur sa durée de vie. Bien que S soit par construction un ensemble fini de taille notée N , par simplicité on indexera S par \mathbb{N} et on notera :

$$S = \{s_i, i \in [1, N]\} \approx \{s_i, i \in \mathbb{N}\}$$

- S_t : Société à un instant t , c'est-à-dire l'ensemble des agents considérés à un instant t
- S_T : Société au cours de la période temporelle T , c'est-à-dire l'ensemble des agents considérés au cours d'une période temporelle T

785. **Séparation conceptuelle de la société S et de la puissance publique G de l'Univers Ω .** Bien que toutes les entités que l'on manipule soient incluses dans l'Univers Ω , dans le modèle théorique général que l'on utilise, on effectue les séparations conceptuelles suivantes pour clarifier les analyses (**Figure 110**) :

On extrait la société S de l'Univers Ω pour mettre en lumière la capacité de la société à impacter l'Univers et à en retirer de l'utilité. Pour autant, l'Univers Ω continuera aussi de contenir la société S , car la société S peut *s'impacter elle-même*¹²⁸⁹ et *retirer de l'utilité d'elle-même*¹²⁹⁰.

On extrait la puissance publique G de la société S et de l'Univers Ω pour mettre en lumière la capacité de la puissance publique à influencer sur les comportements de la société pour maximiser l'utilité de cette dernière. Pour autant, la société S continuera aussi de contenir la puissance publique G , car la puissance publique G peut *influencer sur ses propres comportements*¹²⁹¹.

¹²⁸⁶ Ensemble des parties de U .

¹²⁸⁷ Par raisonnement similaire à la note 1271, les trois notations sont valables. On notera le plus souvent $S \subset \Omega$ si on considère S en tant qu'ensemble d'agents économiques $s_i \in U$ (v. note 1278), et parfois :

- $S \subset P(\Omega)$: si on considère S en tant qu'ensemble d'agents économiques $s_i \subset \Omega$
- $S \in \Omega$: si on considère S en tant que concept subjectif propre

¹²⁸⁸ Pour typiquement considérer la société *française*, afin par exemple de poser un cadre de réflexion sur les instruments de politique publique en France.

¹²⁸⁹ Par exemple un enseignant en charge d'éduquer des enfants, est membre de la société S , et impacte la société S par le comportement qu'induit son métier.

¹²⁹⁰ Par exemple, toute personne de la société S retire de l'utilité de la société S par les liens sociaux qu'elle peut entretenir avec les autres membres de la société.

¹²⁹¹ Par exemple, lorsque la puissance publique institue une loi de finances affectant des ressources financières à une finalité spécifique, elle influence d'une certaine manière sur

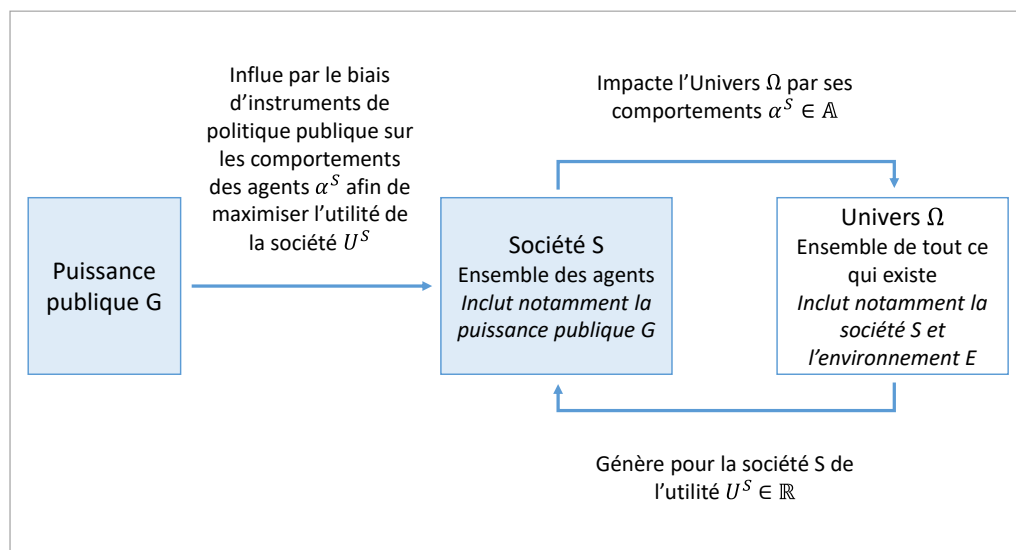


Figure 110 – Modèle théorique général : Séparation conceptuelle de la société S et de la puissance publique G de l'Univers Ω

Source : Présente étude

786. **Transition.** On a ainsi défini les concepts fondamentaux qui serviront de base à la suite de l'étude. On se focalise à présent sur la notion d'*intérêt général* de la société, qui représente l'objectif final de la puissance publique.

Section 2 – L'intérêt général de la société comme finalité de l'action publique

787. **Introduction.** L'intérêt général de la société constitue la « pierre angulaire de l'action publique, dont il détermine la finalité et fonde la légitimité »¹²⁹². C'est au prisme d'une telle finalité que seront effectués l'ensemble des développements qui suivent.
788. **Plan d'étude.** L'*intérêt général* de la société peut parfois se confondre avec le *bien-être / l'utilité* de la société (– Sous-section 1 –). Ce dernier se décline en plusieurs composantes du bien-être / l'utilité de la société, donnant alors lieu à différents *objectifs d'intérêt général* (– Sous-section 2 –).

ses propres comportements, étant donné qu'elle influence l'utilisation future qu'elle fera de ces ressources financières.

¹²⁹² Rapport public 1999 - Jurisprudence et avis de 1998 - L'intérêt général, Conseil d'État, 30 novembre 1998.

Sous-section 1 – L'intérêt général et l'utilité de la société

789. **Introduction.** La notion d'intérêt général ayant donné naissance à plusieurs conceptions divergentes, on se propose de clarifier le sens que l'on attribuera à ce concept dans cette étude. Ainsi, dans certains cas, on confondra la notion d'intérêt général avec celle, plus restreinte et schématique, d'*utilité* de la société.
790. **Intérêt général et utilité / bien-être de la société.** On définit ici la notion d'*intérêt général* de la société, et d'*utilité/bien-être* d'un agent ou de la société (**Figure 111**).

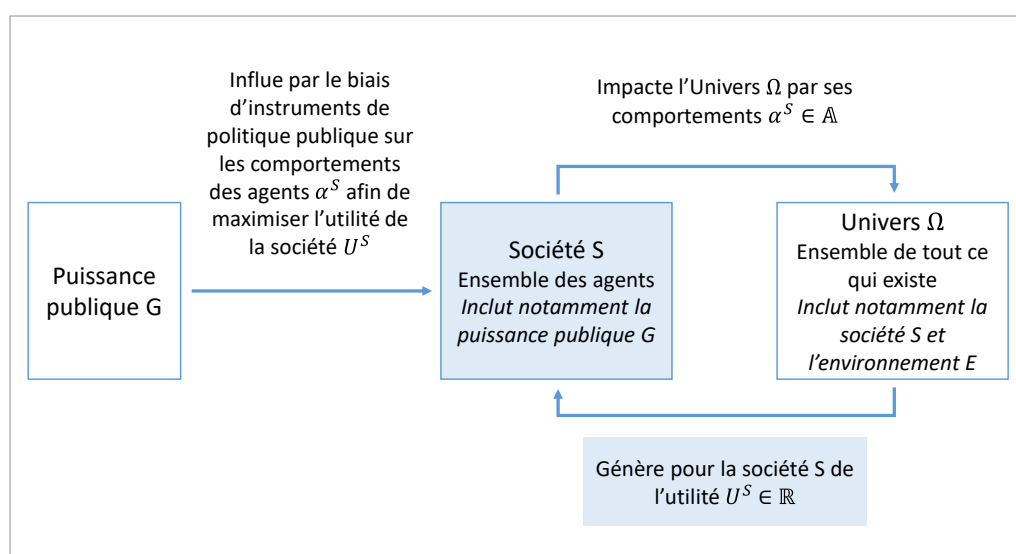


Figure 111 – Modèle théorique général : Intérêt général et utilité de la société S

Source : Présente étude

- **Intérêt général de la société** : Conception de ce qui importe, est bénéfique à l'ensemble de la société¹²⁹³. Par rapport au bien-être / à l'utilité cumulée de la société¹²⁹⁴, l'intérêt général peut se confondre avec celui-ci dans une conception utilitariste, ou bien le transcender dans une conception volontariste¹²⁹⁵. Dans tous les cas, l'intérêt général est supposé être la « finalité ultime¹²⁹⁶ » de la puissance publique.
 - **Remarque** : Par la suite, pour désigner la finalité de l'action publique :
 - En général, on évoquera la notion large d'*intérêt général* pour désigner la finalité de l'action publique.

¹²⁹³ « Intérêt général », *Dictionnaire de l'Académie Française*, 9ème édition, s.l., Académie Française, 2022.

¹²⁹⁴ Ce concept est défini ci-après.

¹²⁹⁵ *Rapport public 1999 - Jurisprudence et avis de 1998 - L'intérêt général, op. cit.*

¹²⁹⁶ *Ibid.*

- Parfois, on évoquera la notion utilitariste *d'utilité / de bien-être de la société*, notamment dans la suite de ce cadre théorique où on adopte une approche volontairement schématique et mathématique pour clarifier les concepts présentés.
- **Utilité :**
 - **Utilité d'un agent**¹²⁹⁷ (ou *Bien-être d'un agent*) : Mesure du bonheur, bien-être ou de la satisfaction¹²⁹⁸ d'un agent. Chaque agent est supposé vouloir maximiser son utilité par le biais de ses décisions à l'instant actuel $t = 0$ ¹²⁹⁹.
 - **Utilité de la société** (ou *Bien-être de la société*¹³⁰⁰) : Mesure du bonheur, bien-être ou de la satisfaction totale de l'ensemble des agents présents et futurs¹³⁰¹. La puissance publique est supposée vouloir maximiser le bien-être ou l'utilité de la société (notée U^S)¹³⁰² par le biais de ses décisions à l'instant actuel $t = 0$ ¹³⁰³. Cette mesure sera parfois circonscrite à une catégorie donnée d'agents économiques, par exemple selon des critères géographiques¹³⁰⁴.

¹²⁹⁷ L'utilité est un concept classiquement utilisé en économie, initialement introduit par des philosophes tels que Jeremy Bentham et John Stuart Mill. V. par exemple J. BENTHAM, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Mineola, N.Y, Dover Publications Inc., 1 juin 2007.

¹²⁹⁸ On confondra parfois, pour les entreprises notamment, les notions d'utilité et de profit économique.

¹²⁹⁹ On se place donc dans la théorie économique dominante du *choix rationnel*. V. notamment à ce sujet L.E. BLUME et D. EASLEY, « Rationality », in S.N. DURLAUF et L.E. BLUME (éds.), *The New Palgrave Dictionary of Economics: Volume 1 – 8*, London, Palgrave Macmillan UK, 2008, pp. 5396-5405.

¹³⁰⁰ Le concept de bien-être social est classiquement utilisé en économie, afin de notamment fournir un cadre de réflexion pour la conception des politiques publiques. V. notamment : A. BAUJARD, « De l'économie du bien-être à la théorie de l'équité », *Cahiers français - Les Cahiers français : documents d'actualité* (ISSN : 0008-0217, ISSN électronique : 2270-5570), 2011, n° 363, pp. 82-87.

¹³⁰¹ Prendre en compte l'intérêt des générations futures sera notamment pertinent dans le cas d'une politique publique écologique souhaitant protéger l'environnement de manière transgénérationnelle. Le concept de générations futures a des implications croissantes en droit international et en droit privé ; v. notamment à ce sujet É. GAILLARD SEBILEAU, *Génération futures et droit privé*, These de doctorat, Orléans, 1 janvier 2008.

¹³⁰² L'origine de cette notation est détaillée ensuite.

¹³⁰³ Le bien-être de la société peut ainsi aller jusqu'à être considéré comme un critère potentiel d'évaluation des politiques publiques, bien que cette approche pose plusieurs enjeux conceptuels et opérationnels. V. à ce sujet : C. OFFREDI et M. LAFFUT, « Le bien être peut il être un critère d'évaluation de l'action publique ? », *Revue française d'administration publique*, 2013, vol. 148, n° 4, pp. 1003-1016.

¹³⁰⁴ Pour typiquement considérer le bien-être total de la société française, afin par exemple de poser un cadre de réflexion sur les instruments de politique publique en France.

▪ **Notations et propriétés – Utilité instantanée¹³⁰⁵ :**

- $u^i(\omega_t) \in \mathbb{R}$: Utilité instantanée¹³⁰⁶ d'un agent i à un instant t provenant de manière effective¹³⁰⁷ d'une source élémentaire d'utilité $\omega_t \in \Omega_t$ ¹³⁰⁸, représentée par la fonction suivante :

$$u^i(\cdot) : \begin{array}{l} \Omega_t \rightarrow \mathbb{R} \\ \omega_t \rightarrow u^i(\omega_t) \end{array}$$

- $u^I(H_t) \in \mathbb{R}$: Utilité instantanée d'agents I à un instant t provenant de manière effective¹³⁰⁹ de la partie de l'Univers $H_t \subset \Omega_t$, représentée par la fonction suivante :

$$u^I(\cdot) : \begin{array}{l} \mathcal{P}(\Omega_t) \rightarrow \mathbb{R} \\ H_t \rightarrow u^I(H_t) = \sum_{i \in I} \sum_{\omega_t \in H_t} u^i(\omega_t) \end{array} \quad \text{1310 1311}$$

- **Notations particulières :** Dans la notation $u^I(H_t)$:
 - On notera $I = i$ si $I = \{i\}$, et on notera $I = S$ si $I = \mathbb{N}$
- **Exemples de notations :**

¹³⁰⁵ Pour plus de détails sur ce concept économique, v. notamment D. ACEMOGLU, *Introduction to Modern Economic Growth*, Princeton, Princeton University Press, 2008, chap. 5.

¹³⁰⁶ L'utilité instantanée a pour unité l'utilité par unité de temps.

¹³⁰⁷ Concernant l'expression « de manière effective » v. note 1309.

¹³⁰⁸ Pour rappel, ω_t est un élément de l'Univers Ω_t à l'instant t , qu'on considère ici en tant que source d'utilité pour l'agent économique i .

¹³⁰⁹ L'expression « de manière effective » vise à préciser qu'on parle de l'utilité *effectivement* reçue par un agent depuis une source d'utilité donnée, en incluant par exemple les phénomènes de compétition entre agents.

- Exemple 1 : Si on considère une habitation H_t habitée par un agent i et non habitée par un agent j , alors en principe $u^i(H_t) > 0$ et $u^j(H_t) = 0$.
- Exemple 2 : Si on considère l'environnement naturel E , $u^i(E_t)$ désigne l'utilité que l'agent i reçoit *effectivement* de l'environnement naturel à un instant t (par exemple en exploitant ce dernier), incluant les phénomènes de compétition avec d'autres agents qui souhaitent également retirer de l'utilité de l'environnement. La grandeur $u^i(E_t)$ ne désigne donc pas l'utilité maximale que l'agent i aurait pu retirer de l'environnement naturel hors phénomène de compétition entre agents, mais bien une utilité *effective*.

¹³¹⁰ Démonstration : On utilise la propriété (admise) de linéarité de l'utilité instantanée par rapport aux éléments de l'Univers ω_t et aux agents i . Cette propriété de linéarité est valable si on considère l'utilité *effectivement* reçue par chaque agent, incluant par exemple les phénomènes de compétition entre agents.

¹³¹¹ Cela a du sens de sommer sur tous les éléments de l'Univers, incluant réalité physique et conceptualisations subjectives, même si certains éléments peuvent se « chevaucher ». En effet, un agent i peut retirer de l'utilité d'éléments tangibles de l'Univers (par exemple, l'isolation thermique objective fournie par un logement en période de froid) mais également de conceptualisations subjectives qu'il forme (par exemple, l'idée subjective de disposer d'un foyer sécurisant), même si ces concepts ne sont pas totalement disjoints.

- $u^i(H_t) \in \mathbb{R}$: Utilité instantanée d'un agent i à un instant t provenant de manière effective de la partie de l'Univers $H_T \subset \Omega_T$

$$u^i(H_t) = \sum_{\omega_t \in H_t} u_t^i(\omega_t)$$

- $u^i(\Omega_t) \in \mathbb{R}$: Utilité instantanée d'un agent i à un instant t provenant de manière effective de l'ensemble de l'Univers

$$u^i(\Omega_t) = \sum_{\omega_t \in \Omega_t} u_t^i(\omega_t)$$

▪ **Notations et propriétés - Utilité intertemporelle¹³¹² :**

- $U^I(H_T) \in \mathbb{R}$: Utilité intertemporelle d'agents I sur une période temporelle $T = [t_1, t_2] \subset \mathbb{R}_+$ provenant de manière effective¹³¹³ de la partie de l'Univers $H_T \subset \Omega_T$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

$$U^I(\cdot) : H_T \rightarrow \mathbb{R} \quad U^I(H_T) = \sum_{i \in I} \sum_{\omega \in H} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt^{1314}$$

• **Notations particulières :** Dans la notation $U^I(H_T)$:

- On notera $I = i$ si $I = \{i\}$, et on notera $I = S$ si $I = \mathbb{N}$
- On notera $T = t$ et on remplacera U par u si $T = \{t\}$ ¹³¹⁵ ; on fera disparaître T si $T = \mathbb{R}_+$

¹³¹² Pour plus de détails sur ce concept économique, v. notamment D. ACEMOGLU, *Introduction to Modern Economic Growth*, op. cit., chap. 5.

¹³¹³ T étant une période temporelle incluse dans le présent et le futur, on parle donc ici d'utilité *effectivement* reçue par des agents I au cours d'une période future depuis une partie de l'Univers $H_T \subset \Omega_T$, par exemple l'utilité effectivement reçue par la société S depuis l'environnement naturel E_T . Cette utilité $U^S(E_T)$, par définition, ne sera donc exactement déterminée *que dans le futur*.

- En pratique, à l'instant présent, on pourra l'estimer par l'utilité que la société peut espérer retirer de l'environnement naturel à l'avenir *au vu des connaissances et techniques actuelles*.
- Cette estimation *au vu des connaissances et techniques actuelles* est d'ailleurs bien le référentiel qu'on utilise de manière implicite lorsqu'on souhaite chiffrer les externalités environnementales engendrées par le comportement d'un agent, c'est-à-dire quantifier la perte d'utilité future pour la société qui a résulté d'un tel comportement. Pour plus de détails sur le concept d'externalité environnementale, v. § 805.

¹³¹⁴ Démonstration : On combine

- La propriété (admise) de linéarité de l'utilité instantanée par rapport aux éléments de l'Univers ω_t et aux agents i
- La formule de calcul d'une utilité intertemporelle actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$ (v. notamment D. ACEMOGLU, *Introduction to Modern Economic Growth*, op. cit., chap. 5.)

¹³¹⁵ Car on sera alors en présence d'une *utilité instantanée*.

- On fera disparaître la variable \mathbf{H}_T si $\mathbf{H} = \mathbf{\Omega}$ et $\mathbf{T} = \mathbb{R}_+$

• **Exemples de notations :**

- $U^i(\mathbf{\Omega}_T) \in \mathbb{R}$: Utilité d'un agent i sur d'une période temporelle T provenant de manière effective de l'ensemble de l'Univers, actualisée à l'instant présent $t = \mathbf{0}$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]\mathbf{0}, \mathbf{1}[$.

$$U^i(\mathbf{\Omega}_T) = \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\mathbf{\Omega}_t) \cdot dt = \sum_{\omega \in \mathbf{\Omega}} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- $U^i \in \mathbb{R}$: Utilité d'un agent i sur sa durée de vie provenant de manière effective de l'ensemble de l'Univers, actualisée à l'instant présent $t = \mathbf{0}$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]\mathbf{0}, \mathbf{1}[$.

$$U^i = \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\mathbf{\Omega}_t) \cdot dt = \sum_{\omega \in \mathbf{H}} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- $U^I \in \mathbb{R}$: Utilité d'agents I sur leur durée de vie provenant de manière effective de l'ensemble de l'Univers, actualisée à l'instant présent $t = \mathbf{0}$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]\mathbf{0}, \mathbf{1}[$.

$$U^I = \sum_{i \in I} U^i = \sum_{i \in I} \sum_{\omega \in \mathbf{H}} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- $U^S(\mathbf{H}) \in \mathbb{R}$: Utilité de la société S sur sa durée de vie provenant de manière effective de la partie de l'Univers $\mathbf{H} \subset \mathbf{\Omega}$, actualisée à l'instant présent $t = \mathbf{0}$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]\mathbf{0}, \mathbf{1}[$.

$$U^S(\mathbf{H}) = \sum_{i \in \mathbf{N}} \sum_{\omega \in \mathbf{H}} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- $U^S \in \mathbb{R}$: Utilité de la société S sur sa durée de vie provenant de manière effective de l'ensemble de l'Univers, actualisée à l'instant présent $t = \mathbf{0}$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]\mathbf{0}, \mathbf{1}[$.

$$U^S = \sum_{i \in \mathbf{N}} \sum_{\omega \in \mathbf{\Omega}} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

791. **Transition.** Les notions d'intérêt général et d'utilité de la société étant définies, on examine à présent la manière dont celles-ci peuvent se décliner en diverses composantes, qui permettront alors de définir différents objectifs d'intérêt général.

Sous-section 2 – Les objectifs d'intérêt général

792. **Introduction.** Les *objectifs d'intérêt général* sont souvent formulés au regard de *thématiques d'intérêt général*, par exemple l'environnement ou l'éducation. Par exemple, des objectifs d'intérêt général possibles pourront être la préservation de l'environnement naturel, ou bien l'atteinte de certains niveaux de performance académique. On précise ci-dessous ces notions.
793. **Thématique d'intérêt général.** On définit ici les notions générales de *thématique d'intérêt général* et de *variable d'état relative à une thématique d'intérêt général*, ainsi que les notions particulières de *thématique environnementale* et de *variable d'état environnemental* (**Figure 112**).

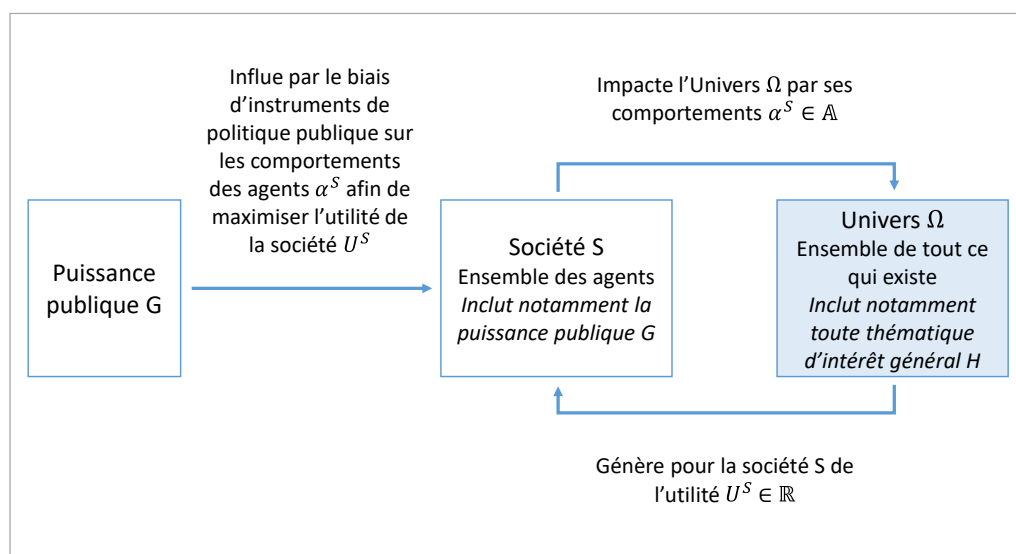


Figure 112 – Modèle théorique général : Thématique d'intérêt général

Source : Présente étude

- **Thématique d'intérêt général (cas général), Thématique environnementale (cas particulier) :**
 - *Thématique d'intérêt général* (notée $H \subset \Omega$) : Partie de l'Univers appréhendée au prisme de l'intérêt général de la société, notamment pour sa capacité à engendrer de l'utilité pour les agents. Cette partie de l'Univers proviendra généralement d'un découpage $(H^n)_{n \in [1, N]}$ de l'Univers ayant pour but de « segmenter » la réalité selon des thèmes d'intérêt général¹³¹⁶, notamment en vue de la construction d'objectifs

¹³¹⁶ Par exemple, en s'inspirant de l'organisation ministérielle en France, on peut poser la partition suivante : $\Omega = \{\text{agriculture, économie, éducation, environnement, fonction publique, justice, logement, santé, sécurité extérieure et intérieure, solidarité, travail}\}$.

d'intérêt général¹³¹⁷. Ce découpage de l'Univers peut-être plus ou moins exhaustif¹³¹⁸, granulaire et disjoint¹³¹⁹, et on note :

$$\Omega \approx \bigcup_{n=1}^N H^n$$

- **Notations :**

- $H \subset \Omega$: Thématique d'intérêt général considérée sur sa durée de vie.
 - $H_t \subset \Omega_t$: Thématique d'intérêt général considérée à un instant t.
 - $H_T \subset \Omega_T$: Thématique d'intérêt général considérée au cours d'une période temporelle T.
- **Thématique environnementale** (noté $E \subset \Omega$) : Environnement naturel $E \subset \Omega$ appréhendé au prisme de l'intérêt général de la société, notamment pour sa capacité à engendrer de l'utilité pour les agents.

- **Notations :**

- $E \subset \Omega$: Thématique environnementale.
 - $E_t \subset \Omega_t$: Thématique environnementale considérée à un instant t.
 - $E_T \subset \Omega_T$: Thématique environnementale considérée au cours d'une période temporelle T.
- **Variable d'état relative à une thématique d'intérêt général (cas général), Variable d'état environnemental (cas particulier) :**
- **Variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H ou Utilité de la thématique d'intérêt général H** (notée $U^S(H) \in \mathbb{R}$) : Utilité de la société provenant de la thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$. On remarque alors que cette grandeur fournit une mesure unidimensionnelle de « l'état » de cette thématique¹³²⁰ à l'instant t en unités indicatives, d'où son appellation de *variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H*.
- **Notations et propriétés – Variable d'état instantanée :**

¹³¹⁷ Ce concept est défini plus tard dans l'étude.

¹³¹⁸ En effet, en général les thématiques d'intérêt général posées par la puissance publique ne couvriront pas en toute rigueur l'ensemble de l'Univers.

¹³¹⁹ En effet, en pratique certaines thématiques d'intérêt général peuvent se chevaucher. Pour faire suite à l'exemple présenté en note 1316, on remarquera que les thématiques proposées ne sont pas rigoureusement disjointes (chevauchement par exemple entre *agriculture* et *environnement*).

¹³²⁰ Par exemple, un tel concept fournit une mesure théorique de « l'état » de la thématique d'intérêt général « Santé publique en France », en prenant comme indicateur l'utilité actuellement engendrée par cette thématique pour la société. Les politiques publiques, ainsi que le comportement des agents, vont alors impacter positivement ou négativement une telle variable d'état.

- $u^S(H_t) \in \mathbb{R}$: Variable d'état instantanée relative à la thématique d'intérêt général H à un instant t

$$u^S(H_t) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega_t \in H_t} u^i(\omega_t)$$

- **Notations et propriétés - Variable d'état :**

- $U^S(H_T) \in \mathbb{R}$: Variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H sur une période temporelle $T = [t_1, t_2] \subset \mathbb{R}_+$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

$$U^S(H_T) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in H} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- $U^S(H) \in \mathbb{R}$: Variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H sur la durée de vie de la société S , actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

$$U^S(H) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in H} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- **Variable d'état environnemental ou Utilité de l'environnement** (notée $U^S(E) \in \mathbb{R}$) : Utilité de la société provenant de l'environnement $E \subset \Omega$, c'est-à-dire provenant de la *thématique environnementale*. On remarque alors que cette grandeur fournit une mesure unidimensionnelle de « l'état » de l'environnement¹³²¹ à l'instant t en unités indicatives, d'où son appellation de *variable d'état environnemental*.

- **Notations et propriétés - Variable d'état instantanée :**

- $u^S(E_t) \in \mathbb{R}$: Variable d'état environnemental instantanée à un instant t

$$u^S(E_t) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega_t \in E_t} u^i(\omega_t)$$

- **Notations et propriétés - Variable d'état :**

- $U^S(E_T) \in \mathbb{R}$: Variable d'état environnemental sur une période temporelle $T = [t_1, t_2] \subset \mathbb{R}_+$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

$$U^S(E_T) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in E} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

¹³²¹ Cette mesure de l'état de l'environnement revient à considérer l'environnement d'un point de vue purement anthropique, en s'intéressant exclusivement à son aptitude à subvenir aux besoins de l'espèce humaine.

- $U^S(\mathbf{E}) \in \mathbb{R}$: Variable d'état environnemental sur la durée de vie de la société S, actualisée à l'instant présent $t = \mathbf{0}$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]\mathbf{0}, \mathbf{1}[$.

$$U^S(\mathbf{E}) = \sum_{i \in \mathbb{N}} \sum_{\omega \in E} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt$$

- **Propriétés :**

- La variable d'état environnemental permet alors de « lire » l'état de l'environnement naturel :
 - Environnement naturel à l'instant t à un état similaire à son état initial :
 - Condition faible : $U^S(\mathbf{E}) = U^S(\mathbf{E}^{ini})$
 - Condition forte : $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(\mathbf{E}_t) = u^S(\mathbf{E}_t^{ini})$
 - Environnement naturel à l'instant t dégradé d'un point de vue anthropique par rapport à son état initial¹³²² :
 - Condition faible : $U^S(\mathbf{E}) < U^S(\mathbf{E}^{ini})$
 - Condition forte : $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(\mathbf{E}_t) < u^S(\mathbf{E}_t^{ini})$
 - Environnement naturel à l'instant t amélioré d'un point de vue anthropique par rapport à son état initial¹³²³ :
 - Condition faible : $U^S(\mathbf{E}) > U^S(\mathbf{E}^{ini})$
 - Condition forte : $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(\mathbf{E}_t) > u^S(\mathbf{E}_t^{ini})$

794. **Objectif d'intérêt général (cas général), Objectif d'intérêt général environnemental (cas particulier).** On définit ici la notion générale d'*objectif d'intérêt général*, et la notion particulière d'*objectif d'intérêt général environnemental* (Figure 113).

¹³²² Ce cas correspond à la situation actuelle, où l'environnement naturel est marqué par de fortes dégradations dues aux activités humaines (par exemple changement climatique, pollution de l'air, des sols et des eaux).

¹³²³ Ce cas est en toute théorie possible, par exemple dans une situation où l'environnement n'aurait pas été impacté négativement par les activités humaines, et où certaines zones non habitables du globe terrestre (par exemple les déserts) auraient été rendues plus propices à la vie humaine.

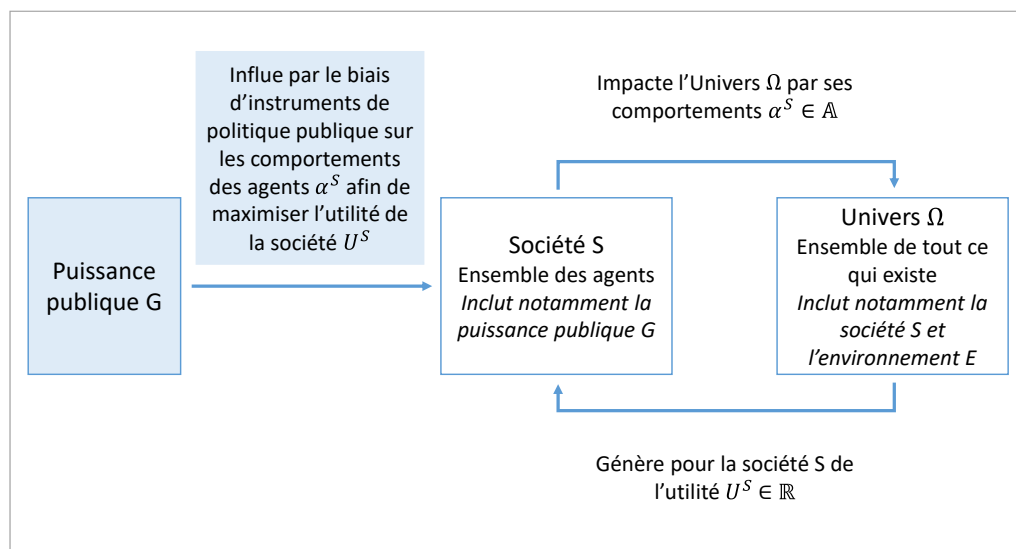


Figure 113 – *Modèle théorique général : Objectif d'intérêt général*

Source : *Présente étude*

- **Objectif d'intérêt général (OIG) ou Objectif de politique publique (OPP) :** Objectif, notamment poursuivi par la puissance publique, de servir l'intérêt général par le biais de leviers spécifiques. Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante spécifique de l'utilité de la société U^S dans le présent et le futur.
 - **Commentaire :** Cette notion fait écho à la notion d'*objectif d'intérêt général* notamment utilisée par le Conseil constitutionnel ¹³²⁴ comme « condition de constitutionnalité de la loi »¹³²⁵, dans un but de protection de droits et libertés fondamentaux ayant pour la plupart une valeur constitutionnelle : par exemple, la liberté d'entreprendre, le droit de propriété ou la liberté contractuelle. Malgré cela, ces droits et libertés peuvent cependant toujours faire l'objet de « restrictions justifiées par des normes législatives » ¹³²⁶.

¹³²⁴ V. par exemple : Cons. Const., décision n°93-325 DC du 13 août 1993, Journal officiel du 18 août 1993, page 11722, § 2. : « [...] que le législateur peut ainsi mettre en œuvre les objectifs d'intérêt général qu'il s'assigne ; » ; Pour plus de détails sur cette notion, v. notamment : G. MERLAND, « L'intérêt général, instrument efficace de protection des droits fondamentaux ? », *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, juin 2004, n° 16.

¹³²⁵ F. LUCHAIRE, *Le Conseil constitutionnel, tome III : Jurisprudence, 2e partie : l'État*, Paris, Economica, 2006, p. 203.

¹³²⁶ G. MERLAND, « L'intérêt général, instrument efficace de protection des droits fondamentaux ? », *op. cit.*, § 11. : « La condition d'intérêt général ne s'applique pas qu'à des principes législatifs. Loin s'en faut. La plupart des droits et libertés protégés par cette condition ont valeur constitutionnelle. [...] Si, par leur force constitutionnelle, ces droits et libertés sont fondamentaux, par leur lien avec la condition d'intérêt général, ils bénéficient d'une protection moins intense que les autres principes constitutionnels. En effet, alors que ces derniers ne peuvent être limités que dans le cadre d'une conciliation avec d'autres normes constitutionnelles,

Ils bénéficient donc d'une protection moins forte que les *objectifs à valeur constitutionnelle* dégagés par le Conseil constitutionnel¹³²⁷, qui eux « ne peuvent être limités que dans le cadre d'une conciliation avec d'autres normes constitutionnelles »¹³²⁸.

- **Objectif d'intérêt général à caractère thématique** : Objectif d'intérêt général relatif à une certaine thématique d'intérêt général¹³²⁹. Il s'agira de la caractéristique la plus fréquente pour un objectif d'intérêt général.
 - **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante « thématique » de l'utilité de la société, c'est-à-dire l'accroissement de l'utilité $U^S(H)$ de la société provenant d'une thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$.
- **Objectif d'intérêt général à caractère personnel** : Objectif d'intérêt général relatif à certains agents¹³³⁰.
 - **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante « personnelle » de l'utilité de la société, c'est-à-dire l'accroissement de l'utilité U^I d'agents économiques $I \subset S$.
 - **Sous-définitions** :
 - **Objectif d'intérêt général à caractère géographique** : Objectif d'intérêt général relatif à un ensemble d'agents $I \subset S$ caractérisé par un critère géographique¹³³¹.
- **Objectif d'intérêt général à caractère temporel** : Objectif d'intérêt général relatif à une certaine période temporelle¹³³².

les droits et libertés susvisés peuvent subir des restrictions justifiées par des normes législatives. »

¹³²⁷ La notion d'objectif à valeur constitutionnelle est apparue pour la première fois dans une décision du Conseil constitutionnel de 1982. V. Cons. Const., décision n°82-141 DC du 27 juillet 1982, Journal officiel du 27 juillet 1982, p. 2422, § 5. : « [...] il appartient au législateur de concilier [...] la liberté de communication [...] avec [...] les objectifs de valeur constitutionnelle que sont la sauvegarde de l'ordre public, le respect de la liberté d'autrui et la préservation du caractère pluraliste des courants d'expression socioculturels ».

¹³²⁸ G. MERLAND, « L'intérêt général, instrument efficace de protection des droits fondamentaux ? », *op. cit.*, § 11.

¹³²⁹ Par exemple les OIG de préservation de l'environnement et d'éducation sont des OIG à caractère *thématique*.

¹³³⁰ Par exemple, un OIG de protection sociale des personnes les plus modestes est un OIG à caractère *personnel* (et *thématique*).

¹³³¹ Par exemple, un OIG de protection sociale des personnes les plus modestes dans la région d'Ile de France est un OIG à caractère *géographique* (et *thématique*).

¹³³² Par exemple, un OIG de planification de la recherche fondamentale d'un pays sur une période de temps donnée est un OIG à caractère *temporel* (et *thématique*).

- **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante « temporelle » de l'utilité de la société, c'est-à-dire l'accroissement de l'utilité $U^S(\Omega_T)$ de la société au cours de la période temporelle $T \subset \mathbb{R}_+$.
- **Objectif d'intérêt général global (OIGG)**¹³³³ : Objectif d'intérêt général visant à servir l'intérêt général par l'ensemble des leviers possibles, relativement à toutes les thématiques d'intérêt général, tous les agents et toute la période temporelle future.
 - **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement de l'utilité de la société U^S provenant de l'ensemble de l'Univers.
- **Objectif d'intérêt général environnemental (OIGE)**¹³³⁴ : Objectif d'intérêt général relatif à la *thématique environnementale*.
 - **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement de l'utilité de la société $U^S(E)$ provenant de l'environnement E.
 - **Sous-définitions** :
 - **Objectif d'intérêt général de préservation de l'environnement**¹³³⁵ : Objectif d'intérêt général relatif à la thématique environnementale visant à préserver l'état de l'environnement, c'est-à-dire le garder ou le ramener à un état similaire à son *état initial*, formellement en visant à maintenir son utilité pour la société pour obtenir $U^S(E) = U^S(E^{ini})$ (condition faible) voire $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(E_t) = u^S(E_t^{ini})$ (condition forte).
 - **Objectif d'intérêt général d'amélioration de l'environnement**¹³³⁶ : Objectif d'intérêt général relatif à la

¹³³³ En France, cet objectif est posé aux premiers articles de la Charte de l'environnement. V. Charte de l'environnement, art. 1 : « Chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et respectueux de la santé » et art. 2 : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. »

¹³³⁴ En France, cet objectif est posé aux premiers articles de la Charte de l'environnement. V. Charte de l'environnement, art. 1 : « Chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et respectueux de la santé » et art. 2 : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. »

¹³³⁵ En France, cet objectif est posé à l'article 2 de la Charte de l'environnement : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. » [Nous soulignons].

Un tel objectif a été reconnu en tant qu'objectif d'intérêt général (v. note 212), puis en tant qu'objectif à valeur constitutionnelle par le Conseil Constitutionnel en 2020 (v. note 213.)

¹³³⁶ En France, cet objectif est posé à l'article 2 de la Charte de l'environnement : « Toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement. » [Nous soulignons].

thématique environnementale visant à optimiser l'état de l'environnement, c'est-à-dire le rendre le plus propice possible au développement de la société, formellement en maximisant son utilité $U^S(E)$ pour la société¹³³⁷.

- **Propriétés** : On remarque qu'il s'agit d'un objectif d'intérêt général à caractère thématique.
- **Perspectives**. La situation actuelle étant marquée par une forte dégradation de l'environnement par rapport à son état initial¹³³⁸ (formellement $U^S(E) < U^S(E^{ini})$), on parlera le plus souvent d'objectif d'intérêt général de préservation de l'environnement afin de ramener l'environnement à son état initial. Cependant l'objectif d'intérêt général d'amélioration de l'environnement ne doit pas être négligé.

795. **Transition**. L'intérêt général / l'utilité de la société, décliné en sous-composantes qui prennent parfois la forme de thématiques d'intérêt général, dont « l'état » peut être mesuré par une variable d'état relative à cette thématique d'intérêt général. Ces thématiques d'intérêt général permettent alors l'établissement de divers objectifs d'intérêt général, en particulier des objectifs d'intérêt général environnementaux, soit de préservation de l'environnement, soit d'amélioration de l'environnement. Au vu de la situation actuelle, caractérisée par un environnement naturel négativement impacté par les activités humaines, c'est l'objectif de préservation de l'environnement qui primera.

Pour servir de tels objectifs, la puissance publique va alors chercher à influencer sur le comportement des agents : par exemple, dans le cas d'un objectif d'intérêt général environnemental, il s'agira entre autres d'inciter les agents à agir de manière plus vertueuse d'un point de vue écologique. Il apparaît donc nécessaire de définir cette notion de *comportement* d'un agent.

Section 3 – Le comportement d'un agent

¹³³⁷ Ce maximum existe par définition si on suppose que l'utilité / le bien-être de la société est une grandeur intrinsèquement finie (pas de « bien-être infini »).

De manière plus concrète, on peut intuitivement concevoir qu'au-delà d'une certaine quantité de végétation, de faune, de quantité de ressources naturelles disponibles, l'environnement naturel ne puisse plus significativement augmenter le bien-être de la société, voire même le diminue si l'environnement devient « trop » propice et si on admet, d'un point de vue philosophique, que le travail permet à l'Homme, dans une certaine mesure, de se réaliser.

¹³³⁸ V. par exemple GIEC, *Changements climatiques 2014: Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II et III au cinquième Rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat*, op. cit.

796. **Introduction.** Le comportement des agents, vu en tant qu'objet d'influence, constitue un levier d'action fondamental pour la puissance publique. Il s'agit d'inciter les agents – incluant la puissance publique elle-même vue en tant qu'agent économique – à se comporter d'une certaine manière, par exemple pour qu'ils limitent ou développent certaines de leurs actions, ou encore qu'ils dépensent, consomment ou investissent d'une certaine manière.
797. **Comportement d'un agent.** On définit ici la notion de *comportement* d'un agent. Une représentation graphique des concepts présentés est fournie en **Figure 114**.

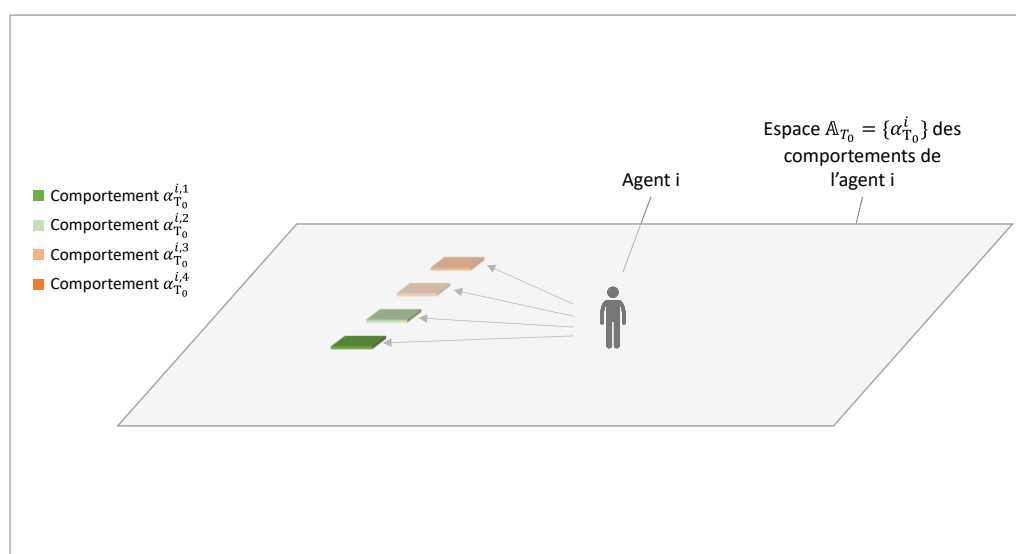


Figure 114 – *Comportements possibles d'un agent i*

Source : *Présente étude*

- **Comportement ou Action d'un agent** : Manière d'agir d'un agent, appréhendée notamment au prisme de son impact sur l'Univers Ω .
 - **Notations et propriétés – Comportement instantané** :
 - $\alpha_t^i \in \mathbb{A}_t$: Comportement instantané d'un agent i à un instant t ¹³³⁹
 - \mathbb{A}_t : Ensemble des comportements instantanés possibles d'un agent à un instant t
 - **Notations et propriétés – Comportement ou Comportement intertemporel** :

¹³³⁹ Exemples :

- Pour une personne physique : achat d'un certain type de produit alimentaire, choix ou non de jeter ses déchets dans la nature.
- Pour une personne morale : décision de produire un certain type de bien ou service, décision d'entreprendre un projet d'investissement, choix d'un fournisseur.

- $\alpha_T^I \subset \mathbb{A}_T$: Comportement d'agents $I \subset \mathbb{N}$ au cours d'une période temporelle T¹³⁴⁰

$$\alpha_T^I = \left\{ (\alpha_t^i)_{t \in T} \right\}_{i \in I}$$

- **Notations particulières** : Dans la notation α_T^I :
 - On notera $I = i$ si $I = \{i\}$, et on notera $I = \mathcal{S}$ si $I = \mathbb{N}$
 - On notera $T = t$ si $T = \{t\}$; on fera disparaître T si $T = \mathbb{R}_+$

- **Exemples de notations** :

- $\alpha_T^i \in \mathbb{A}_T$: Comportement d'un agent i au cours d'une période temporelle T

$$\alpha_T^i = (\alpha_t^i)_{t \in T}$$

- $\alpha^i \in \mathbb{A}$: Comportement d'un agent i au cours de sa durée de vie

$$\alpha^i = (\alpha_t^i)_{t \in \mathbb{R}_+}$$

- $\alpha^I \in \mathbb{A}$: Comportement d'agents $I \subset \mathbb{N}$ au cours de leur durée de vie

$$\alpha^I = \{ \alpha_{\mathbb{R}_+}^i \}_{i \in I} = \left\{ (\alpha_t^i)_{t \in \mathbb{R}_+} \right\}_{i \in I}$$

- $\alpha^{\mathcal{S}} \in \mathbb{A}$: Comportement de la société \mathcal{S} au cours de sa durée de vie

$$\alpha^{\mathcal{S}} = \{ \alpha^i \}_{i \in \mathbb{N}} = \left\{ (\alpha_t^i)_{t \in \mathbb{R}_+} \right\}_{i \in \mathbb{N}}$$

- \mathbb{A}_T : Ensemble des comportements possibles d'un agent au cours d'une période temporelle T. Par simplicité, on considèrera parfois que \mathbb{A}_T est l'ensemble des comportements instantanés possibles au cours de la durée de la période temporelle T, en écrivant donc :

$$\mathbb{A}_T = \bigcup_{t \in T} \mathbb{A}_t$$

- \mathbb{A} : Ensemble des comportements possibles d'un agent au cours de la durée de vie de la société S. Par simplicité, on considèrera parfois que \mathbb{A} est l'ensemble des comportements instantanés possibles au cours de la durée de vie de la société S, en écrivant donc :

¹³⁴⁰ Exemples :

- Pour une personne physique : comportement d'achat de produits alimentaires au cours du temps.
- Pour une personne morale : politique de production de biens et services au cours du temps.

$$\mathbb{A} = \bigcup_{t \in \mathbb{R}_+} \mathbb{A}_t$$

798. **Plan d'étude.** On examine tout d'abord l'impact du comportement des agents sur une partie de l'Univers, qui induit une variation d'utilité pour la société. (- Sous-section 1 -). On définit et décrit ensuite les différents facteurs qui vont permettre de venir influencer sur le comportement de ces agents (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 - Les implications du comportement des agents

799. **Plan d'étude.** On examine d'abord l'impact d'un tel comportement sur une partie de l'Univers $H \subset \Omega$ (- Paragraphe 1 -). L'impact du comportement d'un agent i sur cette partie de l'Univers H va alors entraîner une variation d'utilité que la société retire de H , que l'on appellera *externalité* (- Paragraphe 2 -). La notion de variation d'utilité, lorsqu'elle concerne un agent individuel i ou la société S , ouvrira aussi respectivement la voie aux notions de *comportement individuel optimal* et de *comportement collectif optimal* (- Paragraphe 3 -).

Paragraphe 1 - L'impact sur l'Univers engendré par le comportement d'un agent

800. **Introduction.** Le *comportement* d'un agent est sa manière d'agir au cours du temps, pouvant être considérée à un certain instant t ou au cours d'une période temporelle T . L'agent par ses actions, va alors *impacter* l'Univers Ω , et notamment l'environnement naturel E (Figure 115).

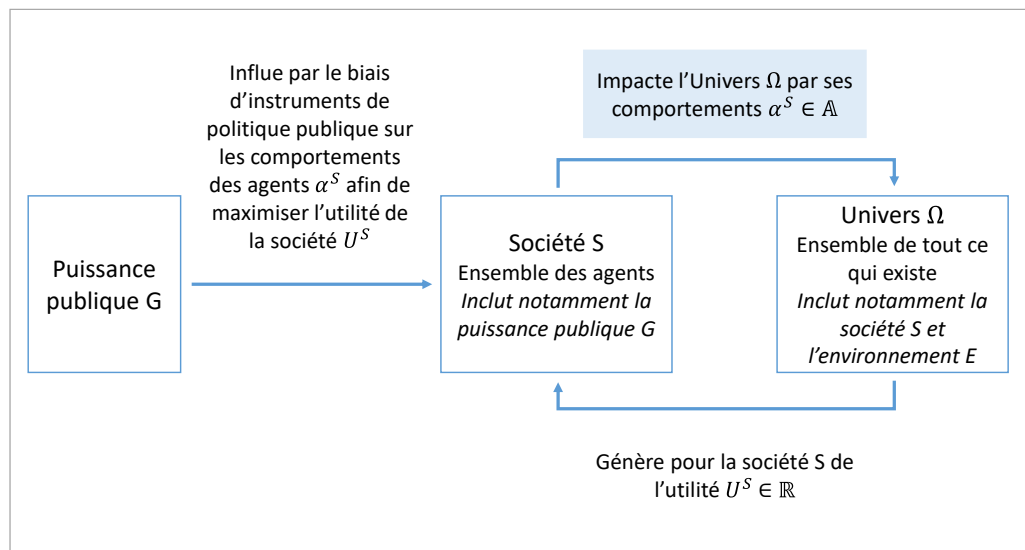


Figure 115 – Modèle théorique général : Comportement d'un ou plusieurs agents

Source : Présente étude

801. **Impact du comportement d'un agent sur une partie de l'Univers (cas général), impact environnemental du comportement d'un agent (cas particulier).** On définit ici la notion générale *d'impact* du comportement d'un agent sur une partie de l'Univers, et la notion particulière *d'impact environnemental* (**Figure 116**).

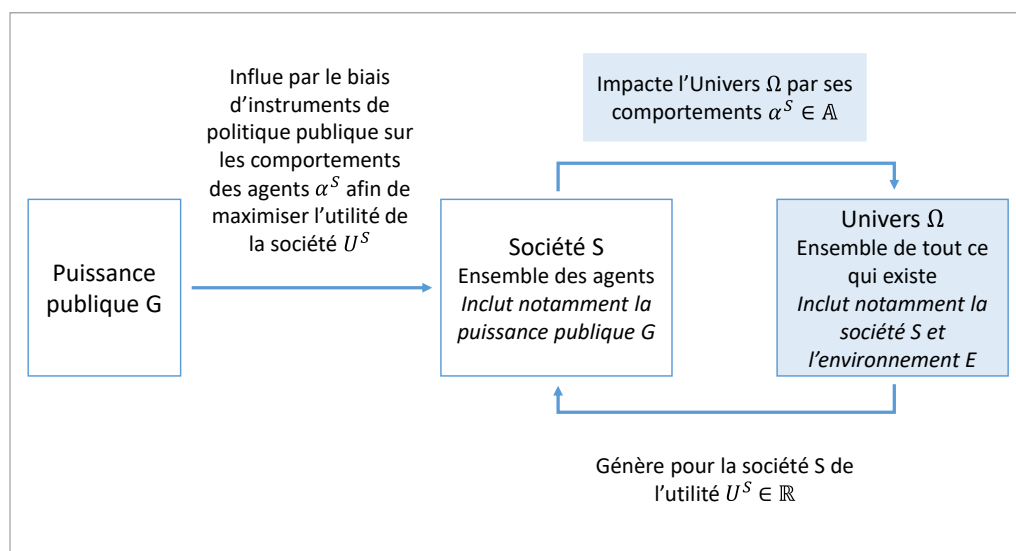


Figure 116 – *Modèle théorique général : Impact sur une partie de l'Univers du comportement d'un ou plusieurs agents*

Source : Présente étude

- **Impact sur une partie de l'Univers engendré par le comportement d'agents :** Modification d'une partie de l'Univers au cours d'une période temporelle engendrée par le comportement d'agents au cours d'une autre période temporelle.
 - **Impact instantané d'un comportement instantané d'un agent sur un élément de l'Univers** (noté $\Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) \in \Omega_t$ ¹³⁴¹) : Impact à un instant t sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement $\alpha_{t_0}^i$ d'un agent i à un instant t_0 ¹³⁴², représenté par la fonction suivante :

$$\Delta\omega_t(.) : \begin{matrix} \mathbb{A}_{t_0} & \rightarrow & \Omega_t \\ \alpha_{t_0}^i & \rightarrow & \Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) \end{matrix}$$

- **Notations :**

¹³⁴¹ Par simplicité, on considèrera que la modification $\Delta\omega_t(.)$ d'un élément de l'Univers $\omega_t \in \Omega_t$ appartient également à cet Univers $\omega_t \in \Omega_t$.

¹³⁴² Cet instant t_0 sera généralement antérieur à l'instant t pour avoir un impact élémentaire non nul, étant donné que seul un comportement antérieur peut impacter un élément de l'Univers (voir ci-après propriété de « non-influence du futur sur le présent »).

- $\Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) = \mathbf{0}$: $\Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i)$ correspondant à un impact « nul », c'est-à-dire ne modifiant pas ω_t
- $\omega_t + \Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) \in \Omega_t$ ¹³⁴³ : Assimilation à un élément de l'Univers $\omega_t \in \Omega_t$ à un instant t d'un impact instantané engendré par le comportement instantané $\alpha_{t_0}^i \in \mathbb{A}_{t_0}$ d'un agent i à un instant t_0
- $\Delta\omega_t(\alpha_{t_{0|1}}^i) + \Delta\omega_t(\alpha_{t_{0|2}}^j) \in \Omega_t$ ¹³⁴⁴ : Superposition de deux impacts instantanés et simultanés sur un élément de l'Univers $\omega_t \in \Omega_t$ à un instant t , ces impacts étant engendrés par le comportement instantané $\alpha_{t_{0|1}}^i \in \mathbb{A}_{t_{0|1}}$ d'un agent i à un instant $t_{0|1}$ et par le comportement instantané $\alpha_{t_{0|2}}^j \in \mathbb{A}_{t_{0|2}}$ d'un agent j à un instant $t_{0|2}$

- **Propriétés :**

- **Non influence du futur sur le présent :** Un comportement instantané $\alpha_{t_0}^i$ à un instant $t_0 > t$ aura nécessairement un impact instantané nul sur l'élément de l'Univers ω_t .

$$\Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) = \mathbf{0} \text{ si } t < t_0$$

- **Impact intertemporel d'un comportement intertemporel d'agents sur une partie de l'Univers** (noté $\Delta H_T(\alpha_{T_0}^I) \in \Omega_T$) : Impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur une partie de l'Univers¹³⁴⁵ H_T engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I$ d'agents I au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$.

$$\Delta H_T(\alpha_{T_0}^I) = \left\{ \left(\sum_{i \in I} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) \right)_{t \in T} \right\}_{\omega_T \in H_T}$$

- **Notations :**

- $H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^I) \in \Omega_T$: Assimilation à une partie de l'Univers $H_T \in \Omega_T$ d'un impact $\Delta H_T(\alpha_{T_0}^I)$ au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I \in \mathbb{A}_{T_0}$ d'agents i au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$.

- **Notations particulières :**

¹³⁴³ On définit donc un opérateur additif « + » pour symboliser l'assimilation de l'impact instantanés du comportement d'un agent à un élément de l'Univers.

¹³⁴⁴ On définit donc un opérateur additif « + » pour également symboliser la superposition sur un élément de l'Univers de deux impacts instantanés et simultanés.

¹³⁴⁵ Pour rappel, une partie de l'Univers pourra notamment constituer une *thématique d'intérêt général*.

- On notera $I = i$ si $I = \{i\}$, et on notera $I = S$ si $I = \mathbb{N}$
- On notera $T = t$ si $T = \{t\}$ ¹³⁴⁶ ; on fera disparaître T si $T = \mathbb{R}_+$

- Exemples de notations :

- **Impact instantané d'un comportement intertemporel d'agents sur un élément de l'Univers** (noté $\Delta\omega_t(\alpha_{T_0}^I) \in \Omega_t$) : Impact à un instant t sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I$ d'agents I au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$. On a alors la propriété suivante (admise¹³⁴⁷) d'additivité des impacts instantanés de comportements provenant de différents instants et de différents agents :

$$\Delta\omega_t(\alpha_{T_0}^I) = \sum_{i \in I} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i)$$

- **Impact intertemporel d'un comportement intertemporel d'agents sur un élément de l'Univers** (noté $\Delta\omega_T(\alpha_{T_0}^I) \in \Omega_T$ ¹³⁴⁸) : Impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur un élément de l'Univers ω_T engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I$ d'agents I au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$.

$$\Delta\omega_T(\alpha_{T_0}^I) = \left(\Delta\omega_t(\alpha_{T_0}^I) \right)_{t \in T}$$

- Propriétés :

- On a alors, en utilisant l'ensemble des notations introduites précédemment :

$$H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^I) = \left\{ \left(\omega_t + \sum_{i \in I} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta\omega_t(\alpha_{t_0}^i) \right)_{t \in T} \right\}_{\omega_T \in H_T}$$

- **Impact positif (respectivement négatif) sur une thématique d'intérêt général H_T du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T** (noté $\Delta H_T(\cdot) \subset \Omega_T$) : Impact sur une thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T entraînant une augmentation (respectivement une diminution)¹³⁴⁹ de

¹³⁴⁶ Car on sera alors en présence d'une *utilité instantanée*.

¹³⁴⁷ Cette propriété sera admise, car faisant par exemple écho à la propriété d'additivité des forces dans le domaine de la physique, où deux forces exercées sur la même particule s'ajoutent toujours.

¹³⁴⁸ Par simplicité, on considèrera que la modification $\Delta\omega_T(\cdot)$ d'un élément de l'Univers $\omega_t \in \Omega_t$ appartient également à cet Univers $\omega_T \in \Omega_T$.

¹³⁴⁹ V. § 804 pour une expression formelle de la valeur de cet accroissement ou diminution.

l'utilité de la société provenant de la thématique d'intérêt général H_T , c'est-à-dire une augmentation (*respectivement* une diminution) de la variable d'état $U^S(H_T)$ relative à la thématique d'intérêt général H sur une période temporelle T .

- **Impact environnemental du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T** (noté $\Delta E_T(.) \subset \Omega_T$). Impact sur l'environnement $E_T \subset \Omega_T$ ¹³⁵⁰ engendré par le comportement d'agents au cours d'une période temporelle T (typiquement par le biais d'un projet, un processus, un procédé, un ou des organismes, un ou des produits¹³⁵¹, au cours d'une certaine période de temps¹³⁵²), en raison d'un ou plusieurs changements qualitatifs, quantitatifs et/ou fonctionnels de l'environnement.

- **Notations :**

- $\Delta E_T(\alpha_{T_0}^I) \subset \Omega_T$: Impact environnemental au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I \in \mathbb{A}_{T_0}$ d'agents I au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$
- $E_T + \Delta E_T(\alpha_{T_0}^I) \subset \Omega_T$: Assimilation à l'environnement $E_T \subset \Omega_T$ d'un impact $\Delta E_T(\alpha_{T_0}^I)$ au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^I \in \mathbb{A}_{T_0}$ d'agents i au cours d'une période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$.

- **Impact environnemental positif (respectivement négatif) du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T** (ou *dépollution* (respectivement *pollution*) ; noté $\Delta E_T(.) \subset \Omega_T$) : Impact environnemental du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T entraînant une augmentation (*respectivement* une diminution)¹³⁵³ de l'utilité de la société provenant de l'environnement E_T , c'est-à-dire une augmentation (*respectivement* une diminution) de la variable d'état environnemental $U^S(E_T)$.

802. **Transition.** On a donc précisé la notion de *comportement* d'un ou plusieurs agents, et clarifié les contours formels de son *impact* sur l'Univers, notamment son *impact*

¹³⁵⁰ On mesurera le plus souvent l'impact environnemental d'un agent en considérant les conséquences de ses actes sur l'environnement E sur une *période temporelle étendue* T (et non pas sur l'environnement E_t à un instant donné t), notamment la *période temporelle présente et future* $T = [0, +\infty[$. Cette approche est cohérente avec le principe « pollueur-payeur » qui vise à obtenir réparation d'un agent au titre des dommages qu'il cause dans la *durée présente et future* à l'environnement (v. § 49 pour plus de détails).

¹³⁵¹ On reprend la définition donnée par l'ADEME, v. « Les impacts environnementaux », ADEME, s.d.

¹³⁵² Pour un produit fabriqué, cette échelle de temps sera typiquement de sa conception à sa fin de vie.

¹³⁵³ V. § 805 pour une expression formelle de la valeur de cet accroissement ou diminution.

environnemental. Cet impact sur l'Univers va engendrer des conséquences pour la société, que l'on détaille dans la partie qui suit.

Paragraphe 2 – Les externalités pour la société engendrées par le comportement d'un agent

803. **Introduction.** Le comportement d'un ou plusieurs agents, en impactant une partie de l'Univers, va engendrer une *variation d'utilité* pour un ou plusieurs agents éventuellement distincts. Cette variation d'utilité pourra notamment concerner la société S toute entière, auquel cas on parlera d'*externalité*, et notamment d'*externalité environnementale* lorsque la partie de l'Univers impactée est l'environnement naturel E. Cette notion d'externalité environnementale positive ou négative permettra alors de qualifier certains comportements des agents de *statiquement* (ou *dynamiquement*) *favorables* (ou *défavorables*) à l'environnement.
804. **Variation d'utilité d'agent(s) provenant de l'impact du comportement d'agent(s) sur l'Univers.** On définit ici la notion de *variation d'utilité* d'un ou plusieurs agents (Figure 117).

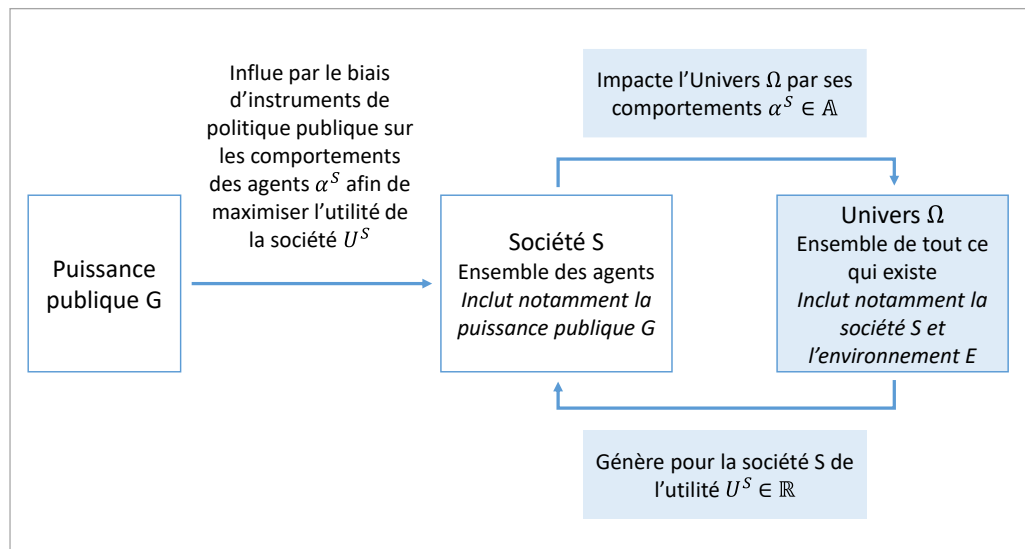


Figure 117 – Modèle théorique général : Variation d'utilité d'agent(s) provenant de l'impact du comportement d'agent(s) sur l'Univers

Source : Présente étude

- **Variation d'utilité d'agent(s) étant engendrée par le comportement d'agent(s) :** Variation de l'utilité d'agents sur une période temporelle provenant de l'impact sur une partie de l'Univers du comportement d'agents au cours d'une autre période temporelle.

- **Variation d'utilité instantanée d'un agent provenant de l'impact d'un comportement instantané d'un agent sur un élément de l'Univers** (notée $\Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \in \mathbb{R}$) : Variation d'utilité instantanée d'un agent i provenant de l'impact à un instant t sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement $\alpha_{t_0}^j$ d'un agent j à un instant t_0 , représentée par la fonction suivante :

$$\Delta u^i(\cdot, \cdot) : \begin{array}{l} \Omega_t \times \mathbb{A}_{t_0} \rightarrow \mathbb{R} \\ (\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \rightarrow \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) = u^i(\omega_t + \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^j)) - u^i(\omega_t) \end{array}$$

- **Variation d'utilité intertemporelle d'agents provenant de l'impact d'un comportement intertemporel d'agents sur une partie de l'Univers** (notée $\Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J) \in \mathbb{R}$) : Variation d'utilité instantanée d'agents I à un instant t , provenant de l'impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur une partie de l'Univers H_t engendré par le comportement d'agents J à un instant $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$, et représentée par la fonction suivante :

$$\Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J) = \sum_{i \in I} \sum_{j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \sum_{\omega_T \in H_T} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \cdot dt^{1354}$$

- **Notations particulières :**

- On notera $I = i$ si $I = \{i\}$, et on notera $I = S$ si $I = \mathbb{N}$
- On notera $T = t$ et on remplacera U par u si $T = \{t\}$ ¹³⁵⁵ ; on fera disparaître T si $T = \mathbb{R}_+$
- On fera disparaître la variable H_T si $H = \Omega$ et $T = \mathbb{R}_+$

- **Exemples de notations :**

- **Variation d'utilité instantanée d'agents provenant de l'impact d'un comportement intertemporel d'agents sur un élément de l'Univers** (notée $\Delta u^I(\omega_t, \alpha_{T_0}^J) \in \mathbb{R}$) : Variation d'utilité instantanée d'agents I provenant de l'impact à un instant t sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement $\alpha_{T_0}^J$ d'agents J au cours d'une période

¹³⁵⁴ Démonstration : On combine

- La propriété (admise) de linéarité de variation d'utilité instantanée par rapport aux éléments de l'Univers ω_t , aux agents i et j , et à la période temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$ du comportement des agents j
- La formule de calcul (d'une variation) d'utilité intertemporelle actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$ (v. notamment D. ACEMOGLU, *Introduction to Modern Economic Growth, op. cit.*, chap. 5.)

¹³⁵⁵ Car on sera alors en présence d'une *variation d'utilité instantanée*.

temporelle $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$, représentée par la fonction suivante :

$$\Delta u^I(\omega_t, \alpha_{T_0}^J) = \sum_{i \in I, j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j)$$

- **Variation d'utilité intertemporelle d'agents provenant de l'impact d'un comportement intertemporel d'agents sur un élément de l'Univers (notée $\Delta U^I(\omega_T, \alpha_{T_0}^J) \in \mathbb{R}$) :** Variation d'utilité instantanée d'agents I à un instant t, provenant de l'impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur un élément de l'Univers ω_t engendré par le comportement d'agents J à un instant $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$, et représentée par la fonction suivante :

$$\Delta U^I(\omega_T, \alpha_{T_0}^J) = \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot \Delta u^I(\omega_t, \alpha_{T_0}^J) \cdot dt$$

- **Variation d'utilité intertemporelle d'agents provenant de l'impact d'un comportement intertemporel d'agents sur l'ensemble de l'Univers au cours de sa durée de vie (notée $\Delta U^I(\alpha_{T_0}^J) \in \mathbb{R}$) :** Variation d'utilité instantanée d'agents I à un instant t, provenant de l'impact au cours d'une période temporelle $T = [t_1, t_2]$ sur l'Univers $\Omega_{\mathbb{R}_+}$ engendré par le comportement d'agents J à un instant $T_0 = [t_{0|1}, t_{0|2}]$, actualisée à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$, et représentée par la fonction suivante :

$$\Delta U^I(\alpha_{T_0}^J) = \sum_{i \in I, j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \sum_{\omega \in \Omega} \int_0^{+\infty} \beta^t \cdot \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \cdot dt$$

- **Propriétés :**

- Influence sur l'utilité provenant de H_T de l'impact $\Delta H_T(\alpha_{T_0}^J)$:

$$U^i(H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^j)) = U^i(H_T) + \Delta U^i(H_T, \alpha_{T_0}^j)^{1356}$$

- La notion de variation d'utilité engendrée par le comportement d'un agent généralise la notion d'utilité marginale¹³⁵⁷. Ainsi, l'utilité marginale instantanée d'un bien z pour un agent i à un instant t notée $MU_t^i(z)$ vaudra :

$$MU_t^i(z) = \frac{\Delta u^i(H_t, \alpha_t^i)}{\partial \alpha_t^i} = \frac{\Delta u^i(\{s_t^i\}, c_t^i(z))}{\partial c_t^i(z)}$$

- $H_t = \{s_t^i\}$: Partie de l'Univers pertinente¹³⁵⁸ à savoir ici l'agent i à l'instant t noté s_t^i ¹³⁵⁹. En effet, l'utilité procurée

¹³⁵⁶ Démonstration :

$$\begin{aligned} U^i(H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^j)) &= U^i\left(\left\{\left(\omega_t + \sum_{j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^j)\right)_{t \in T'}\right\}_{\omega_T \in H_T}\right) && (v. § 801) \\ &= \sum_{i \in I} \sum_{\omega_T \in H_T} U^i\left(\left\{\left(\omega_t + \sum_{j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^j)\right)_{t \in T'}\right\}\right) && (\text{linéarité de l'utilité}) \\ &= \sum_{i \in I} \sum_{\omega_T \in H_T} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i\left(\omega_t + \sum_{j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta \omega_t(\alpha_{t_0}^j)\right) \cdot dt && (\text{utilité intertemporelle}) \\ &= \sum_{i \in I} \sum_{\omega_T \in H_T} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot \left(u^i(\omega_t) + \sum_{j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j)\right) \cdot dt && (\text{def. variation utilité}) \\ &= \sum_{i \in I} \sum_{\omega \in H} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot u^i(\omega_t) \cdot dt + \sum_{i \in I, j \in J} \sum_{t_0 \in T_0} \sum_{\omega_T \in H_T} \int_{t_1}^{t_2} \beta^t \cdot \Delta u^i(\omega_t, \alpha_{t_0}^j) \cdot dt && (\text{linéarité de l'utilité}) \\ &= U^i(H_T) + \Delta U^i(H_T, \alpha_{T_0}^j) && (v. § 789 et 804) \end{aligned}$$

¹³⁵⁷ L'utilité marginale d'un bien X correspond à l'utilité qu'un agent économique tire de la consommation d'une quantité supplémentaire d'un bien. Pour plus de détails v. notamment : F. POULON, *Économie générale*, Paris, Dunod, 1996, p. 14.

¹³⁵⁸ Cependant, la partie de l'Univers *totale* impactée par ce comportement de consommation est bien plus large. Elle inclut le bien X , qui est consommé par l'agent i et donc voit sa quantité diminuer, mais également d'autres éléments (incluant d'autres agents économiques) de l'Univers qui peuvent être impactés indirectement. Par exemple, le fait qu'un enfant ayant faim consomme un aliment aura un *impact psychologique indirect sur ses parents*, étant que ceux-ci seront potentiellement rassurés par la satiété de leur enfant. Formellement, l'ensemble $\{parents\ de\ l'enfant\}$ est donc inclus dans la partie de l'Univers *totale* impactée par le comportement de consommation de l'enfant.

On note de plus que cet effet psychologique a plusieurs conséquences :

- Il procure de l'utilité au parent rassuré : un parent peut donc indirectement retirer de l'utilité du comportement de consommation de ses enfants.
- Il peut même procurer dans un second temps de l'utilité à l'enfant, celui-ci étant alors rassuré par un phénomène d'*empathie émotionnelle* en voyant ses parents rassurés. Un enfant peut donc retirer de son comportement de consommation *une utilité additionnelle autre que l'utilité provenant purement de la satisfaction de son besoin* (« je suis heureux car mon besoin a été satisfait et j'ai de plus rassuré mes parents »). Sur le concept d'empathie émotionnelle : « L'empathie émotionnelle (ou contagion émotionnelle ou résonance affective) réfère à la tendance d'un individu à ressentir une émotion isomorphe à celle qu'autrui ressent (par exemple être heureux à la vue de quelqu'un qui exprime de la joie). », P. NARME *et al.*, « Vers une approche neuropsychologique de l'empathie », *Revue de neuropsychologie*, 2010, vol. 2, n° 4, pp. 292-298.

¹³⁵⁹ On rappelle que $s_t^i \in S_t$ est la notation « rigoureuse » d'un agent i à l'instant t .

par un comportement de consommation, telle qu'on l'entend traditionnellement, est en fait l'utilité provenant d'une modification de l'agent s_i^t lui-même, car celui-ci expérimente la satisfaction d'un besoin ou d'un désir qui est procurée par cette consommation¹³⁶⁰.

- $\alpha_i^t = c_i^t(z)$: Consommation du bien z par l'agent i à l'instant t .

805. **Externalité relative à une thématique d'intérêt général (cas général), Externalité environnementale (cas particulier).** On définit ici la notion générale *d'externalité relative à une thématique d'intérêt général*, et la notion particulière *d'externalité environnementale*. Une représentation graphique des concepts présentés, dans le cas environnemental, est fournie en **Figure 118**.

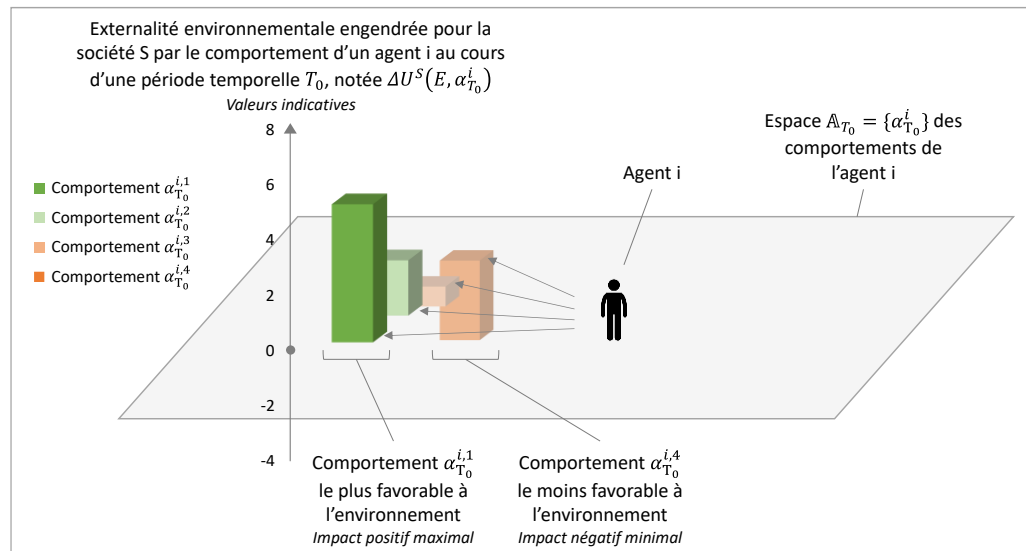


Figure 118 – Comportements possibles d'un agent i : Externalités environnementales engendrées pour la société S

Source : Présente étude

¹³⁶⁰ Autrement, si on prenait par exemple $H = \{z\}$, $\delta u^i(\{z\}, c_i^t(z))$ désignerait alors la variation d'utilité de l'agent i provenant de la diminution de quantité apparente de bien z (étant donné que celui-ci a été consommé), variation d'utilité qui sera au contraire souvent *négative*. En effet, par exemple, une personne consommant un aliment éprouve à la fois un gain d'utilité dû à la satisfaction de son besoin (correspondant à $\delta u^i(\{s_t^i\}, c_i^t(z))$) et une perte d'utilité si elle ressent une émotion de tristesse due au fait qu'elle voit la quantité d'aliment dans son plat diminuer (correspondant à $\delta u^i(\{z\}, c_i^t(z))$).

- *Externalité positive (respectivement négative) relative à une thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ engendrée pour la société S sur une période temporelle T par le comportement d'agents I :*

- **Acception utilitariste large** : Gain (respectivement perte) d'utilité de la société S sur une période temporelle T_0 , n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact sur la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ engendré par le comportement d'agents I sur une période temporelle T_0 , actualisé à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$, et représentée par la fonction suivante :

$$\begin{aligned} \Delta U^S(H_T, \cdot) : \\ \mathcal{P}(A_{T_0}) &\rightarrow \mathbb{R} \\ \alpha_{T_0}^I &\rightarrow \Delta U^S(H_T, \alpha_{T_0}^I) = U^S(H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^I)) - U^S(H_T) \end{aligned} \quad ^{1361}$$

- **Propriétés :**

- Influence sur la variable d'état $U^S(H_T)$ de l'impact $\Delta H_T(\alpha_{T_0}^I)$:

$$U^S(H_T + \Delta H_T(\alpha_{T_0}^I)) = U^S(H_T) + \Delta U^S(H_T, \alpha_{T_0}^I)$$

- **Acception économique plus restreinte**¹³⁶² : Valeur (respectivement coût) économique pour la société S sur une période temporelle T , n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact sur la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ du comportement d'agents I sur une période temporelle T_0 , actualisé à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

- *Externalité environnementale positive (respectivement négative) engendrée pour la société S sur une période temporelle T par le comportement d'agents I :*

- **Acception utilitariste large** : Gain (respectivement perte) d'utilité de la société S sur une période temporelle T , n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact environnemental positif (respectivement négatif) du comportement d'agents I sur une période temporelle T_0 , actualisé à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$, et représenté par la fonction suivante :

$$\begin{aligned} \Delta U^S(E_T, \cdot) : \\ \mathcal{P}(A_{T_0}) &\rightarrow \mathbb{R} \\ \alpha_{T_0}^I &\rightarrow \Delta U^S(E_T, \alpha_{T_0}^I) = U^S(E_T + \Delta E_T(\alpha_{T_0}^I)) - U^S(E_T) \end{aligned} \quad ^{1363}$$

- **Propriétés :**

¹³⁶¹ Démonstration : on reprend la propriété du § 804.

¹³⁶² En confondant, notamment pour les entreprises, les notions d'utilité et de profit économique (v. note 1298).

¹³⁶³ Démonstration : on reprend la propriété du § 804.

- Influence sur la variable d'état environnemental $U^S(E_T)$ de l'impact environnemental $\Delta E_T(\alpha_{T_0}^I)$:

$$U^S(E_T + \Delta E_T(\alpha_{T_0}^I)) = U^S(E_T) + \Delta U^S(E_T, \alpha_{T_0}^I)$$

- **Acceptation économique plus restreinte**¹³⁶⁴ : Valeur (respectivement coût) économique pour la société S sur une période temporelle T , n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact environnemental positif (respectivement négatif) du comportement d'agents I sur une période temporelle T_0 , actualisé à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

806. **Comportement d'un agent favorable et défavorable à une thématique d'intérêt général (cas général), comportement d'un agent favorable et défavorable à l'environnement (cas particulier).** On définit ici la notion générale de *comportement d'un agent favorable et défavorable à une thématique d'intérêt général*, et la notion particulière de *comportement d'un agent favorable et défavorable à l'environnement*. Une représentation graphique des concepts présentés, dans le cas environnemental, est fournie en **Figure 119**.

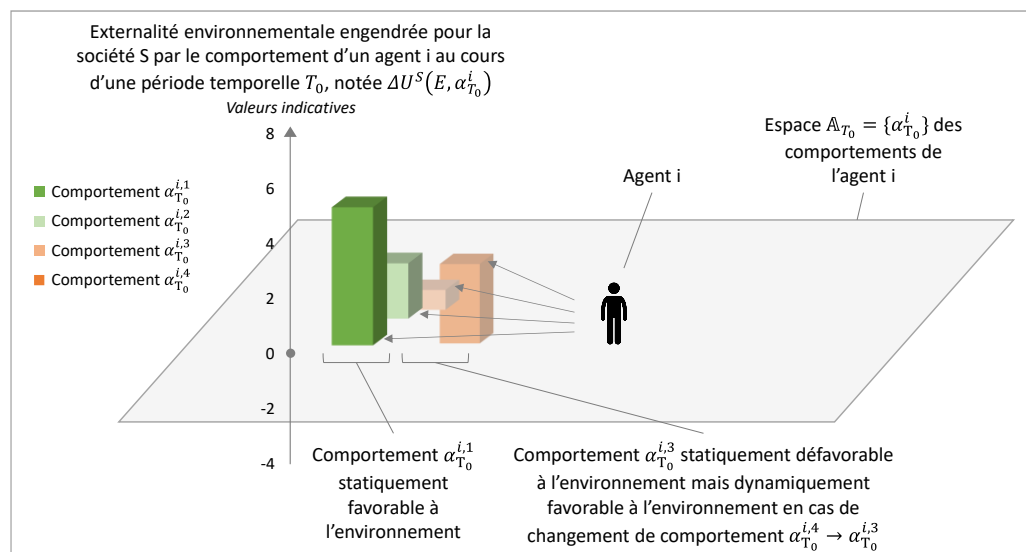


Figure 119 – *Comportements possibles d'un agent i : Comportements statiquement favorables à l'environnement et dynamiquement défavorables à l'environnement*

Source : *Présente étude*

- *Comportement favorable ou défavorable à une thématique d'intérêt général d'un agent :*

¹³⁶⁴ En confondant, notamment pour les entreprises, les notions d'utilité et de profit économique (v. note 1298).

▪ **Vision statique :**

- *Comportement statiquement favorable à une thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$ d'un agent i .* Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact positif sur la thématique d'intérêt général H , c'est-à-dire une externalité positive relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$). On a alors :

$$\Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^i) > 0$$

- *Comportement statiquement défavorable à une thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$ d'un agent i .* Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact positif sur la thématique d'intérêt général H , c'est-à-dire une externalité négative relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$). On a alors :

$$\Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^i) < 0$$

▪ **Vision dynamique :**

- *Comportement dynamiquement favorable à l'environnement d'un agent i .* Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un meilleur impact sur la thématique d'intérêt général H que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i , c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact positif sur la thématique d'intérêt général H , soit par le biais d'une diminution d'externalité négative, soit par le biais d'une augmentation d'externalité positive relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$). On a alors :

$$\Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}) = \Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^{i,2}) - \Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^{i,1}) > 0$$

- *Comportement dynamiquement défavorable à l'environnement d'un agent i .* Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un moins bon impact sur la thématique d'intérêt général H que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i , c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact négatif sur la thématique d'intérêt général H , soit par le biais d'une augmentation d'externalité négative, soit par le biais d'une diminution d'externalité positive relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$). On a alors :

$$\Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}) = \Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^{i,2}) - \Delta U^S(H, \alpha_{T_0}^{i,1}) < 0$$

- *Comportement favorable ou défavorable à l'environnement d'un agent :*

▪ **Vision statique :**

- *Comportement statiquement favorable à l'environnement d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact environnemental positif, c'est-à-dire une externalité environnementale positive sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$)¹³⁶⁵. On a alors :

$$\Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^i) > 0$$

- *Comportement statiquement défavorable à l'environnement d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact environnemental positif, c'est-à-dire une externalité environnementale négative sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$)¹³⁶⁶. On a alors :

$$\Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^i) < 0$$

▪ **Vision dynamique :**

- *Comportement dynamiquement favorable à l'environnement d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un meilleur impact environnemental que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i, c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact environnemental positif, soit par le biais d'une diminution d'externalité environnementale négative, soit par le biais d'une augmentation d'externalité environnementale positive sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$)¹³⁶⁷. On a alors :

$$\Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}) = \Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^{i,2}) - \Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^{i,1}) > 0$$

- *Comportement dynamiquement défavorable à l'environnement d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un moins bon impact environnemental que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i, c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact environnemental négatif, soit par le biais d'une augmentation d'externalité environnementale négative,

¹³⁶⁵ Exemple : Le fait de séquestrer du dioxyde de carbone présent dans l'atmosphère terrestre constitue un *comportement statiquement favorable à l'environnement*.

¹³⁶⁶ Exemple : Le fait d'acheter et utiliser un véhicule thermique ou électrique constituent des *comportements statiquement défavorables à l'environnement*, car ces alternatives, bien que les technologies diffèrent, polluent toutes les deux.

¹³⁶⁷ Exemple : Le fait de passer d'un véhicule thermique à un véhicule électrique, si on suppose que les véhicules électriques polluent globalement moins au cours de leur cycle de vie qu'un véhicule thermique, constitue un *comportement dynamiquement favorable à l'environnement*.

soit par le biais d'une diminution d'externalité environnementale positive sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$)¹³⁶⁸. On a alors :

$$\Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}) = \Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^{i,2}) - \Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^{i,1}) < 0$$

807. **Transition.** On a ainsi examiné la notion de variation d'utilité de certains agents I engendrée par le comportement d'agents J éventuellement distincts. Ce concept de variation d'utilité, en considérant que $I = S$, a permis d'exprimer les contours formels de plusieurs autres notions : *externalité*, notamment *externalité environnementale*, et comportements *statiquement* (ou *dynamiquement*) *favorables* (ou *défavorables*) à l'environnement. Ce même concept va également permettre de définir le *comportement optimal individuel et collectif* des agents.

Paragraphe 3 - Le comportement individuel et collectif optimal des agents

808. **Introduction.** En sciences humaines, en particulier en psychologie, en sociologie et en économie, la conception dominante de l'homme est celle d'un individu désirant maximiser le bien-être, la satisfaction qu'il retire de ses décisions¹³⁶⁹. Dans le cadre formel ici posé, cela signifie qu'un agent i adoptera le comportement qui maximise la variation d'utilité qui en résulte pour lui-même, qu'on appellera *comportement (individuel) optimal*.

On définit ainsi la notion de *comportement optimal*, et notamment celle de *comportement environnementalement optimal*. Un individu adoptera toujours un *comportement individuel optimal*, c'est-à-dire maximisant la variation d'utilité individuelle qui en résulte pour lui. Pour sa part, la puissance publique visera à influencer sur les comportements des agents pour que la société S adopte globalement un *comportement collectif optimal*, c'est-à-dire maximisant la variation d'utilité collective qui en résulte pour elle-même. Les définitions afférentes sont posées ci-dessous.

809. **Comportement d'agents optimal relativement à une thématique d'intérêt général (cas général), Comportement d'agents environnementalement optimal (cas particulier).** On définit ici la notion générale de *comportement d'agents optimal relativement à une thématique d'intérêt général*, et la notion particulière de *comportement d'agents environnementalement optimal*. Une représentation graphique des concepts présentés est fournie en **Figure 120**.

¹³⁶⁸ Exemple : Le fait de passer d'un véhicule électrique à un véhicule thermique, si on suppose que les véhicules électriques polluent globalement moins au cours de leur cycle de vie qu'un véhicule thermique, constitue un *comportement dynamiquement défavorable à l'environnement*.

¹³⁶⁹ M. TERESTCHENKO, « Égoïsme ou altruisme ? Laquelle de ces deux hypothèses rend-elle le mieux compte des conduites humaines ? », *Revue du MAUSS*, 2004, vol. 23, n° 1, § 1.

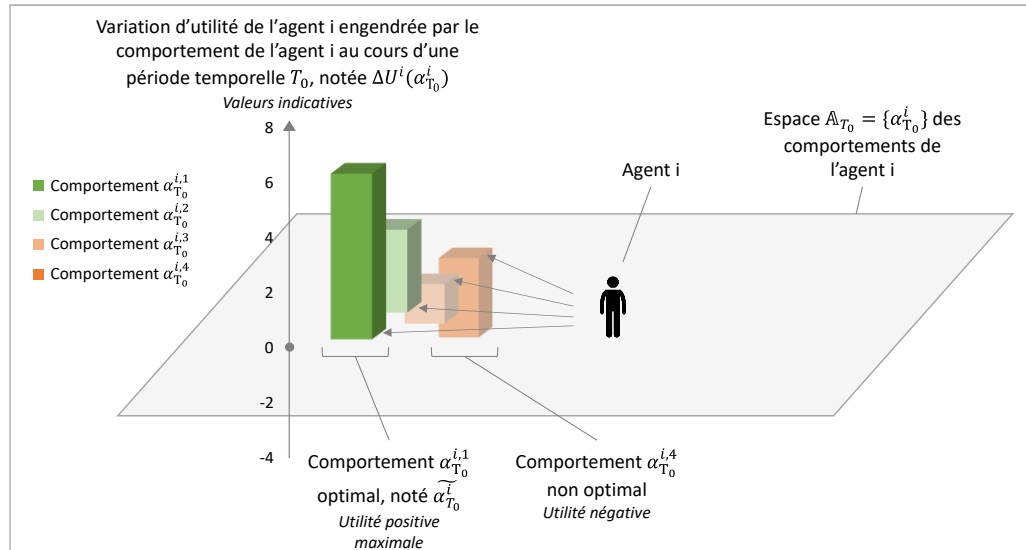


Figure 120 – Comportements possibles d'un agent i : Comportement optimal du propre point de vue de l'agent i

Source : Présente étude

- **Comportement optimal d'agents J du point de vue d'agents I au regard de son impact sur une thématique d'intérêt général H_T** : Comportement d'agents J au cours d'une période temporelle T_0 qui maximise la variation d'utilité d'agents I , cette variation provenant de l'impact du comportement de ces agents J sur la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ au cours d'une période temporelle T .

▪ **Notations :**

- $\alpha_{T_0}^J(\widetilde{H_T, I}) \subset \mathbb{A}_{T_0}$: Comportement d'agents J au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal du point de vue d'agents I , au regard de l'impact de ce comportement sur une thématique d'intérêt général H_T au cours d'une période temporelle T , c'est-à-dire tel que :

$$\Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J(\widetilde{H_T, I})) = \max_{\alpha_{T_0}^J \in \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0})} \Delta U^I(H_T, \alpha_{T_0}^J)$$

- **Notations particulières** : Dans la notation $\alpha_{T_0}^J(\widetilde{H_T, I})$:

- On notera $I = i$ si $I = \{i\}$, et on notera $I = S$ si $I = \mathbb{N}$
- On notera $T = t$ si $T = \{t\}$, et on fera disparaître T si $T = \mathbb{R}_+$
- On fera disparaître la variable H_T si $H = \Omega$ et $T = \mathbb{R}_+$
- On fera disparaître la variable I si $I = J$

▪ **Sous-définitions :**

- *Comportement individuel optimal d'un agent i au cours d'une période temporelle T_0* (noté $\widetilde{\alpha}_{T_0}^i \in \mathbb{A}_{T_0}$) : Comportement d'un agent i au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal de son point de vue au regard de l'impact de ce comportement sur l'ensemble de l'Univers Ω , c'est-à-dire tel que :

$$\Delta U^i(\widetilde{\alpha}_{T_0}^i) = \max_{\alpha_{T_0}^i \in \mathbb{A}_{T_0}} \Delta U^i(\alpha_{T_0}^i)$$

- *Comportement collectif optimal d'agents I au cours d'une période temporelle T_0* (noté $\widetilde{\alpha}_{T_0}^I \subset \mathbb{A}_{T_0}$) : Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal de leur point de vue au regard de l'impact de ce comportement sur l'ensemble de l'Univers Ω , c'est-à-dire tel que :

$$\Delta U^I(\widetilde{\alpha}_{T_0}^I) = \max_{\alpha_{T_0}^I \in \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0})} \Delta U^I(\alpha_{T_0}^I)$$

▪ **Propriétés :**

- On remarque que le *comportement collectif optimal* d'agents diffère en général des *comportements individuels optimaux* de ces agents.

$$\widetilde{\alpha}_{T_0}^I \neq \{\alpha_{T_0}^i\}_{i \in I}$$

- Une telle situation représente ainsi le principal enjeu des politiques publiques, à savoir faire en sorte que la société S adopte un *comportement collectif optimal* malgré le fait que ce comportement diffère en général des *comportements individuels optimaux* de agents formant la société S.
- *Comportement environnementalement optimal d'agents I du point de vue de la société S* : Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 qui maximise la variation d'utilité de la société S, cette variation provenant de l'impact du comportement de ces agents I sur l'environnement $E \subset \Omega$ au cours de la durée de vie de la société.

▪ **Notations :**

- $\widetilde{\alpha}_{T_0}^I(E, S) \subset \mathbb{A}_{T_0}$: Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 environnementalement optimal du point de vue de la société S, c'est-à-dire tel que :

$$\Delta U^S(E, \widetilde{\alpha}_{T_0}^I(E, S)) = \max_{\alpha_{T_0}^I \in \mathcal{P}(\mathbb{A}_{T_0})} \Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^I)$$

810. **Transition.** On a ainsi étudié les diverses conséquences pouvant être engendrées par le comportement d'un agent - à savoir son impact sur l'Univers et les externalités engendrées pour la société -, ainsi que la notion de comportement

individuel et collectif optimal des agents. Notamment, dans le cas environnemental, ces développements ont permis de définir précisément plusieurs notions qui seront utiles pour la suite : impact environnemental, externalité environnementale, comportements des agents de statiquement (ou dynamiquement) favorables (ou défavorables) à l'environnement, comportement environnementalement optimal. On examine à présent les éléments pouvant influencer sur le comportement des agents.

Sous-section 2 - L'influence sur le comportement des agents

811. **Introduction.** Le comportement d'un agent dépend de très nombreux facteurs, par exemple certains déterminismes biologiques auquel il est soumis, son éducation, sa volonté particulière, ses connaissances, les contraintes externes qu'il rencontre soit naturelles, soit posées par d'autres agents. On parlera à ce sujet de *facteur comportemental*, désignant plus précisément tout facteur propre à modifier les variations d'utilités qu'un agent retire de plusieurs comportements possibles, influant donc sur le comportement optimal que cet agent choisit finalement de retenir. Les instruments de politique publique utilisés par la puissance publique constituent donc un facteur comportemental parmi d'autres pouvant influencer sur le comportement des agents.

On définit formellement cette notion de *facteur comportemental* ci-dessous, une représentation graphique des concepts présentés étant fournie en **Figure 121** et **Figure 122**.

812. *Facteur comportemental influant sur le comportement d'un agent i (noté F) :* Circonstance de toute nature propre à modifier, par un lien de causalité direct ou indirect, la variation d'utilité $\Delta U^i(\alpha_{T_0}^i)$ que l'agent i perçoit retirer de certains comportements $\alpha_{T_0}^i$ au cours d'une période temporelle T_0 , influant alors sur le comportement optimal $\widetilde{\alpha}_{T_0}^i$ que l'agent choisit d'adopter.
813. **Typologie fondamentale des facteurs comportementaux.** La manière dont un facteur comportemental influe sur les utilités engendrées par certains comportements permet de déterminer une large typologie d'effets produits par ces facteurs.

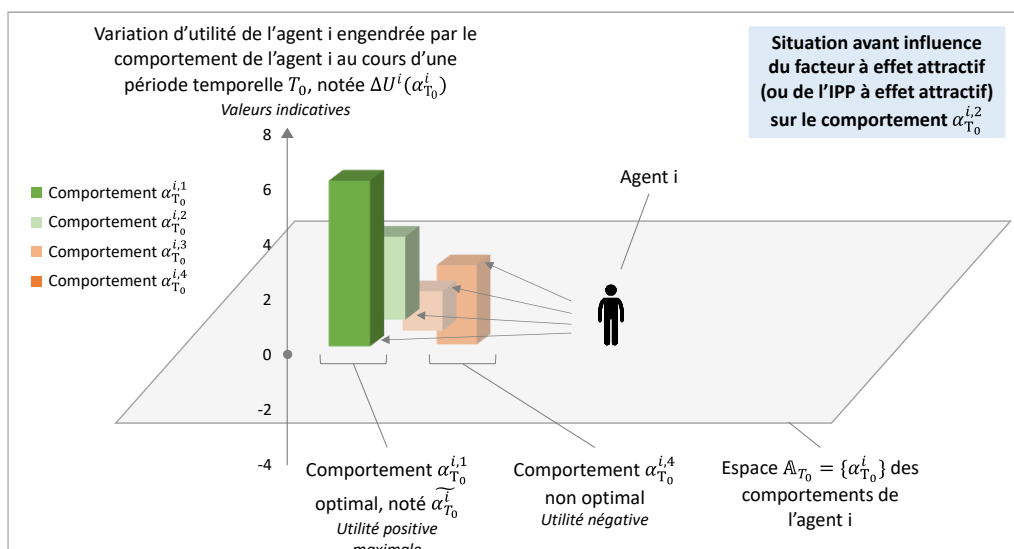


Figure 121 – Exemple d’influence d’un facteur comportemental à effet attractif (ou d’un instrument de politique publique (IPP) à effet attractif) sur un des comportements possibles d’un agent i (situation avant influence)

Source : Présente étude

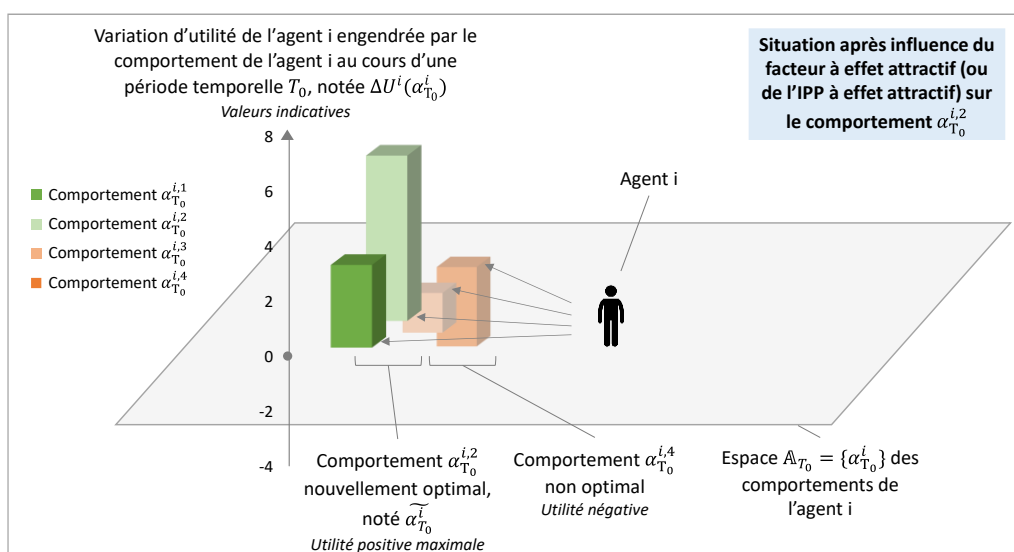


Figure 122 – Exemple d’influence d’un facteur comportemental à effet attractif (ou d’un instrument de politique publique (IPP) à effet attractif) sur un des comportements possibles d’un agent i (situation après influence)

Source : Présente étude

- Typologie des facteurs comportementaux au regard de considérations intrinsèques :

- Facteur comportemental dont l’influence provient d’une cause économique (respectivement juridique, social-psychologique, technique,

environnemental ; noté *F*) : Facteur comportemental dont l'influence sur le comportement d'un agent provient de causes économiques ¹³⁷⁰ (respectivement juridiques ¹³⁷¹ , sociales et psychologiques ¹³⁷² , techniques¹³⁷³, environnementales¹³⁷⁴).

- *Facteurs comportementaux relevant de la volonté humaine* : Facteurs comportementaux sur lesquels la volonté humaine peut influencer au moins en partie, à savoir l'ensemble des facteurs comportementaux à cause économique, juridique ou technique, ainsi que certains facteurs comportementaux à cause sociale-psychologique¹³⁷⁵ ou environnementale¹³⁷⁶.
- *Facteurs comportementaux ne relevant pas de la volonté humaine* : Facteurs comportementaux sur lesquels la volonté humaine ne peut influencer, à savoir certains facteurs comportementaux à cause sociale-psychologique¹³⁷⁷ ou environnementale¹³⁷⁸.
- *Facteur comportemental à effet économique* (respectivement *juridique, social et psychologique, technique, environnemental* ¹³⁷⁹) : Facteur comportemental dont l'influence sur le comportement d'un agent produit de manière ciblée des effets économiques (respectivement juridiques, sociaux et psychologiques, techniques, environnementaux).

¹³⁷⁰ Exemples : le taux de rentabilité économique des actions possibles, les taxes et subventions mises en place par l'État, les sanctions civiles et pénales financières encourues en cas d'enfreinte d'une règle juridique posée par l'État.

¹³⁷¹ Exemples : les sanctions civiles et pénales non financières encourues en cas d'enfreinte d'une règle juridique posée par l'État.

¹³⁷² Exemples : l'éducation reçue par l'agent économique, distinctions et labels mis en place par l'État ou d'autres organismes externes, signalétique urbaine incitative.

¹³⁷³ Exemples : les ressources techniques dont dispose l'agent économique, technologies à disposition en l'état actuel des connaissances.

¹³⁷⁴ Exemples : la configuration environnementale d'un terrain donné.

¹³⁷⁵ Exemples : la valorisation sociale de certains comportements éco-responsables par la mise en place de labels ou de distinctions.

¹³⁷⁶ Exemples : la configuration environnementale d'un terrain donné.

¹³⁷⁷ Exemples : certains déterminismes biologiques poussant l'humanité à rechercher le développement et la croissance, et qui ont favorisé, selon certains chercheurs, la crise environnementale globale actuelle. V. notamment T. RIPOLL, *Pourquoi détruit-on la planète ? Le cerveau d'Homo Sapiens est-il capable de préserver la Terre ?*, 2022.

¹³⁷⁸ Exemples : les *limites écologiques* infranchissables de la planète, telles que définies par le chercheur Antonin Pottier, par exemple la finitude des quantités de terres rares présentes sur Terre (en opposition au concept de *frontière écologique* également introduit par Antonin Pottier, et à distinguer du concept de *limites planétaires* couramment utilisé à l'échelle internationale). V. A. POTTIER, « Le capitalisme est-il compatible avec les limites écologiques ? », *Veblen Institute*, 2017. ; J. ROCKSTRÖM, « A safe operating space for humanity », *Nature*, 2009.

¹³⁷⁹ Exemple : la fiscalité environnementale est un facteur dont l'influence provient de causes économiques, et dont l'influence sur le comportement des agents économiques produit des *effets environnementaux* (réduction des externalités environnementales négatives) et *économiques* (par exemple impact sur la répartition des richesses par le biais de mesures redistributives)

- **Typologie des facteurs comportementaux au regard de considérations spatiales¹³⁸⁰** :
 - Facteurs comportementaux à effet attractif ou répulsif sur certains comportements d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet attractif sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental augmentant l'utilité comparativement engendrée par certains comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$ de l'agent i par rapport à certains autres comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$, soit en augmentant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$, soit en diminuant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$.
 - *Facteur comportemental à effet répulsif sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental diminuant l'utilité comparativement engendrée par certains comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$ de l'agent i par rapport à certains autres comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$, soit en diminuant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$, soit en augmentant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$.
 - Facteurs comportementaux à effet incitatif ou contraignant sur certains comportements d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet incitatif sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental augmentant ou diminuant de manière finie l'utilité comparativement engendrée par certains comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$ de l'agent i par rapport à certains autres comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$.
 - *Facteur comportemental à effet quasi-contraignant ou contraignant sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental augmentant ou diminuant de manière quasi-infinie ou infinie l'utilité comparativement engendrée par certains

¹³⁸⁰ On adopte cette dénomination pour la raison suivante : si par analogie on représente l'espace des comportements possibles Ω_X par un *plan horizontal de l'espace en deux dimensions*, et qu'on assimile la mesure U_X de l'utilité procuré par un comportement donné à la *troisième dimension verticale*, les effets cités dans cette catégorie influent sur ces trois dimensions, à la fois en modifiant les utilités et/ou profits économiques des différents comportements possibles (dimension verticale) et en influant sur le comportement adopté par l'agent économique (dimensions horizontales). Pour une représentation graphique de ce raisonnement v. Figure 122.

comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$ de l'agent i par rapport à certains autres comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$.

- **Typologie des facteurs comportementaux au regard de considérations temporelles-causales¹³⁸¹** :
 - Facteur comportemental à cause ponctuelle ou permanente :
 - *Facteur comportemental dont l'influence provient d'une cause ponctuelle* : Facteur comportemental dont l'influence sur le comportement d'un agent provient de causes ponctuelles, c'est-à-dire au cours d'une période temporelle négligeable ou courte¹³⁸². Dans le cadre de l'élaboration de politiques publiques, un facteur comportemental / instrument de politique publique ¹³⁸³ sera considéré comme à cause ponctuelle lorsque ce dernier dure au maximum quelques jours ou semaines.
 - *Facteur comportemental dont l'influence provient d'une cause permanente* : Facteur comportemental dont l'influence sur le comportement d'un agent provient de causes permanentes, c'est-à-dire au cours d'une période temporelle significative¹³⁸⁴. Dans le cadre de l'élaboration de politiques publiques, un facteur comportemental / instrument de politique publique ¹³⁸⁵ sera considéré comme à cause permanente lorsque ce dernier dure plusieurs mois ou années.

¹³⁸¹ On adopte cette dénomination pour la raison suivante : les effets cités dans cette catégorie concernent la dimension temporelle t des actions et des comportements.

¹³⁸² Exemples :

- La Journée mondiale de l'environnement organisée chaque 5 juin par le Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE) constitue un *facteur social-psychologique à cause ponctuelle*. V. Résolution A/RES/2994 (XXVII) des Nations Unies désignant le 5 juin comme Journée mondiale de l'environnement. instituant le 5 juin comme Journée mondiale de l'environnement et demandant « aux gouvernements et aux organismes des Nations Unies d'entreprendre chaque année ce jour-là des activités de caractère mondial réaffirmant l'intérêt qu'ils attachent à la protection et à l'amélioration de l'environnement en vue d'approfondir la prise de conscience des problèmes de l'environnement ».
- Certaines émotions ressenties par une personne représentent un *facteur social-psychologique à cause ponctuelle*. V. notamment : « Emotion », *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, s.l., Metaphysics Research Lab, Stanford University., 2018.
- L'éducation scolaire reçue par une personne, entendue comme un ensemble de sessions de cours, constitue une succession de *facteurs sociaux-psychologiques à cause ponctuelle*.

¹³⁸³ Défini ci-après

¹³⁸⁴ Exemples : une réglementation ou une taxe en vigueur pendant plusieurs années.

¹³⁸⁵ Défini ci-après

- Facteur comportemental à effet ponctuel ou permanent sur le comportement d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet ponctuel sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i de manière au cours d'une période temporelle T négligeable ou courte ¹³⁸⁶ . Dans le cadre de l'élaboration de politiques publiques, un facteur comportemental / instrument de politique publique ¹³⁸⁷ sera considéré comme à effet ponctuel lorsque ce dernier dure au plus plusieurs jours ou semaines.
 - *Facteur comportemental à effet permanent sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i au cours d'une période temporelle T significative ¹³⁸⁸ . Dans le cadre de l'élaboration de politiques publiques, un facteur comportemental / instrument de politique publique ¹³⁸⁹ sera considéré comme à effet permanent lorsque ce dernier dure au moins plusieurs mois ou années.
- Facteur comportemental à effet non subsistant ou subsistant sur le comportement d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet non subsistant sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental cessant de produire des effets sur le comportement de l'agent i après la disparition de sa cause¹³⁹⁰.
 - *Facteur comportemental à effet subsistant sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental continuant de produire des effets sur le comportement de l'agent i après la disparition de sa cause¹³⁹¹.
- Facteur comportemental à effet passé/réalisé ou présent/actuel ou futur/en puissance sur le comportement d'un agent :

¹³⁸⁶ Exemples :

- Certaines émotions ressenties par une personne représentent un *facteur social-psychologique à effet ponctuel*. V. notamment : « Emotion », *op. cit.*
- Une réglementation temporaire mise en place pour quelques jours, par exemple à l'occasion de la fête nationale d'un pays, représente un *facteur juridique à effet ponctuel*.

¹³⁸⁷ Défini ci-après

¹³⁸⁸ Exemples : une réglementation ou une taxe en vigueur pendant plusieurs années.

¹³⁸⁹ Défini ci-après

¹³⁹⁰ Exemples : les taxes et les réglementations cessent en principe d'influer sur les comportements à leur disparition, sauf à considérer d'éventuels effets *subsistants* que celles-ci auraient pu avoir sur les agents économiques en les habituant à adopter certains comportements.

¹³⁹¹ Exemples : les mesures de sensibilisation et d'éducation de la population aux enjeux environnementaux continuent de produire des effets à long terme, même après la disparition de telles mesures

- *Facteur comportemental à effet passé ou réalisé sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i au cours d'une période temporelle T_0 antérieure à l'instant présent¹³⁹².
- *Facteur comportemental à effet présent ou actuel sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i au cours de l'instant présent¹³⁹³.
- *Facteur comportemental à effet futur ou en puissance sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i avec une probabilité non nulle¹³⁹⁴ au cours d'une période temporelle T_0 postérieure à l'instant présent¹³⁹⁵.
- Facteur comportemental à effet direct ou indirect sur le comportement d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet direct sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i par un lien de causalité direct, c'est-à-dire influant lui-même sur ce comportement.
 - *Facteur comportemental à effet indirect sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent i par un lien de causalité indirect, c'est-à-dire n'influant pas lui-même sur ce comportement, mais influant sur l'intervention immédiate¹³⁹⁶ ou future¹³⁹⁷ d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i.
 - *Facteur comportemental à effet capacitativement (respectivement tout autre type d'effet) indirect sur le comportement d'un agent i* : Facteur comportemental n'influant pas lui-même sur le comportement de l'agent i,

¹³⁹² Exemples : une réglementation ou une taxe actuellement abrogées

¹³⁹³ Exemples : une réglementation ou une taxe actuellement en vigueur

¹³⁹⁴ Pour qualifier un facteur comme de *facteur à effet futur / en puissance* sur le comportement d'un agent i, on admet donc l'incertitude possible quant à de tels effets futurs, tant qu'il existe une probabilité non nulle d'effet à l'instant présent t_0 . Par exemple, une taxe dont les recettes sont affectées à des finalités écologiques produira des effets environnementaux futurs avec une probabilité non nulle et pourra donc être qualifiée de *facteur à effets environnementaux futurs / en puissance* : en effet, si l'État dépense effectivement ces recettes pour des finalités écologiques, les effets environnementaux de la taxe auront bien lieu, autrement (par exemple si une réaffectation du budget concerné vers d'autres finalités non écologiques intervient), les effets environnementaux de la taxe n'auront pas lieu.

¹³⁹⁵ Exemples : une réglementation ou une taxe entrant prochainement en vigueur

¹³⁹⁶ Dans ce cas, il s'agira d'un facteur à effet à la fois *indirect* et *présent/actuel*

¹³⁹⁷ Dans ce cas, il s'agira d'un facteur à effet à la fois *indirect* et *futur/en puissance*

mais influant par le biais d'effets capacitaires (*respectivement tout autre type d'effet*) sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent *i*.

- **Facteur comportemental à effet indirect capacitare (respectivement tout autre type d'effet) sur le comportement d'un agent *i*** : Facteur comportemental n'influant pas lui-même sur le comportement de l'agent *i*, mais influant sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent *i* par le biais d'effets capacitaires (*respectivement tout autre type d'effet*)¹³⁹⁸.

- **Typologie des facteurs comportementaux au regard de considérations personnelles**¹³⁹⁹ :

- Facteur comportemental à effet capacitare/objectif ou volontariste/subjectif sur le comportement d'un agent :
 - **Facteur comportemental à effet capacitare ou objectif sur le comportement d'un agent *i*** : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent *i* par le biais d'une influence sur les moyens objectifs, financiers ou non financiers, de cet agent¹⁴⁰⁰.
 - **Facteur comportemental à effet volontariste ou subjectif sur le comportement d'un agent *i*** : Facteur comportemental influant sur le comportement de l'agent *i* par le biais d'une influence sur la volonté subjective de cet agent¹⁴⁰¹.

¹³⁹⁸ En principe, en combinant les deux définitions précédentes, on pourra donc par exemple parler des facteurs suivants :

- Facteur à *effet budgétairement indirect budgétaire*, dans le cas où un facteur finance un autre facteur qui lui-même finance certains comportements de l'agent *i* (v. ci-dessous pour une définition des effets budgétaires)
- Facteur à *effet incitativement indirect budgétaire*, dans le cas où un facteur incite à la mise en place d'un autre facteur qui lui-même finance certains comportements de l'agent *i* (v. ci-dessous pour une définition des effets incitatifs)

¹³⁹⁹ On adopte cette dénomination pour la raison suivante : les effets cités dans cette catégorie concernent l'agent *i* lui-même, pris dans sa *volonté* ou dans ses *moyens*.

¹⁴⁰⁰ Exemples :

- Agent économique voyant certaines de ses actions en faveur de l'environnement financées par l'État (apport de moyens financiers)
- Agent économique se voyant mettre à disposition par l'État des infrastructures de recherche pour développer des remèdes à certaines maladies rares (apport de moyens non financiers)

¹⁴⁰¹ Exemples :

- Distinctions ou labels récompensant des individus ou entreprises pour leur engagement en faveur de l'environnement
- Panneaux signalétiques incitant les promeneurs à respecter la nature.

- **Typologie des facteurs comportementaux au regard de considérations téléologiques¹⁴⁰²** :
 - Facteurs comportementaux à effet fort ou faible au regard d'un objectif d'intérêt général donné :
 - *Facteur comportemental à effet faible au regard d'un objectif d'intérêt général donné* : Facteur comportemental augmentant l'utilité comparativement engendrée par certains comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$ de l'agent i à impact peu négatif sur un OIG par rapport à certains autres comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$ à impact négatif élevé sur cet OIG, soit en augmentant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$, soit en diminuant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$.
 - *Facteur comportemental à effet fort au regard d'un objectif d'intérêt général donné* : Facteur comportemental augmentant l'utilité comparativement engendrée par certains comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$ de l'agent i à impact positif élevé sur un OIG par rapport à certains autres comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$ à impact négatif ou bien à impact peu positif sur cet OIG, soit en augmentant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,m}\}_m$, soit en diminuant l'utilité engendrée par les comportements $\{\alpha_{T_0}^{i,n}\}_n$.
 - Facteurs comportementaux à plein effet au regard d'un objectif d'intérêt général donné :
 - *Facteur comportemental à plein effet au regard d'un objectif d'intérêt général donné* : Facteur comportemental permettant de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général donné.
 - *Facteur comportemental à plein effet tendanciel au regard d'un objectif d'intérêt général donné* : Facteur comportemental permettant de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général formulé de manière tendancielle¹⁴⁰³.
 - *Facteur comportemental à plein effet absolu ou cumulé au regard d'un objectif d'intérêt général donné* : Facteur comportemental permettant de pleinement atteindre un

¹⁴⁰² On adopte cette dénomination pour la raison suivante : les effets cités dans cette catégorie sont définis par l'objectif d'intérêt général qu'ils servent.

¹⁴⁰³ Par exemple, un objectif d'intérêt général environnemental de neutralisation de l'impact écologique de la société *sur une année donnée*.

objectif d'intérêt général formulé de manière absolue ou cumulée¹⁴⁰⁴.

814. Typologie « composée¹⁴⁰⁵ » des facteurs comportementaux :

- **Typologie des facteurs comportementaux à effet contraignant / quasi-contraignant** sur le comportement d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet obligatoire sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental à effet à la fois *attractif* et *quasi-contraignant / contraignant*, c'est-à-dire obligeant certains comportements de l'agent i.
 - *Facteur comportemental à effet répressif sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental à effet à la fois *répulsif* et *quasi-contraignant / contraignant*, c'est-à-dire dissuadant certains comportements de l'agent i.
- **Typologie des facteurs comportementaux à effet capacitaire / objectif** sur le comportement d'un agent :
 - *Facteur comportemental à effet prélevant sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental à effet à la fois *répulsif* et *capacitaire financier*, c'est-à-dire définançant certains comportements de l'agent i.
 - *Facteur comportemental à effet budgétaire ou rétributif sur certains comportements d'un agent i* : Facteur comportemental à effet à la fois *attractif* et *capacitaire financier*, c'est-à-dire finançant certains comportements de l'agent i.
- *Facteur comportemental à effet complet¹⁴⁰⁶* : Facteur comportemental usant de l'ensemble des leviers d'influence possible sur les agents, à savoir les principaux¹⁴⁰⁷ effets fondamentaux spatiaux, temporels et personnels :
 - Effet attractif et répulsif
 - Effet incitatif et quasi-contraignant/contraignant
 - Effet permanent et subsistant
 - Effet passé, présent et futur

¹⁴⁰⁴ Par exemple, un objectif d'intérêt général environnemental de neutralisation de l'impact écologique de la société *depuis l'origine de l'humanité*.

¹⁴⁰⁵ On utilise le terme de « composé » car on va ici présenter des facteurs à effets composés, c'est-à-dire résultant de la juxtaposition de plusieurs effets fondamentaux

¹⁴⁰⁶ Obtenir un facteur comportemental / instrument de politique publique à *effet complet* sera notamment le but du *système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE) qu'on introduira dans la suite de l'étude.

¹⁴⁰⁷ Par exemple, on n'inclura pas dans la liste les effets directs/indirects, car ceux-ci sont intuitivement moins pertinents pour juger de la « complétude » d'un facteur ou d'instrument de politique publique.

- Effet capacitaire financier (en particulier budgétaire) / non financier et volontariste

815. **Conclusion | Chapitre 1 – L’environnement, la puissance publique et les agents.**

Les entités fondamentales nécessaires à la suite de l’étude – *environnement, société, agent et puissance publique* – ont ainsi été posées. On a également défini et précisé certaines caractéristiques de ces entités qui seront importantes pour la suite de l’étude : premièrement *l’intérêt général* de la société, qui tiendra lieu de finalité ultime à l’action publique, ainsi que les *comportements* des agents, qui constitueront un levier essentiel de l’action publique.

Le *comportement* d’un agent, en impactant une partie de l’Univers, induit des variations d’utilité pour la société. En conséquence, l’orientation de ces comportements représente un enjeu important, et est possible en modifiant l’utilité que cet agent retire de divers comportements possibles, par le biais de *facteurs comportementaux*.

816. **Transition.** On se focalise à présent sur l’influence que la puissance publique peut exercer sur le comportement des agents par le biais *d’instruments de politique publique*. Lorsque l’objectif de la puissance publique est la préservation de l’environnement, on montre l’intérêt d’un instrument de politique publique particulier : la fiscalité environnementale.

Chapitre 2 – L'influence de la puissance publique sur les agents

817. **Introduction.** Afin de servir l'intérêt général, ou de manière plus schématique maximiser l'utilité de la société S , la puissance publique vise à influencer sur les comportements des agents composant la société S . Pour ce faire, elle dispose d'outils divers que l'on nomme *instruments de politique publique* (**Figure 123**). Dans le cas de l'objectif d'intérêt général de préservation de l'environnement, de tels instruments incluent notamment ¹⁴⁰⁸ la fiscalité environnementale, la réglementation environnementale, des marchés de droits à polluer, ou encore les mesures éducatives / de sensibilisation de la population. Il apparaît donc nécessaire de définir précisément les instruments de politique ainsi que les effets qu'ils qu'engendrent, afin de replacer la fiscalité environnementale dans un contexte d'ensemble, et mieux saisir l'intérêt particulier de cet instrument.
818. **Conventions.** L'ensemble des notations introduites dans cette partie seront valables pour tout le reste de l'étude.

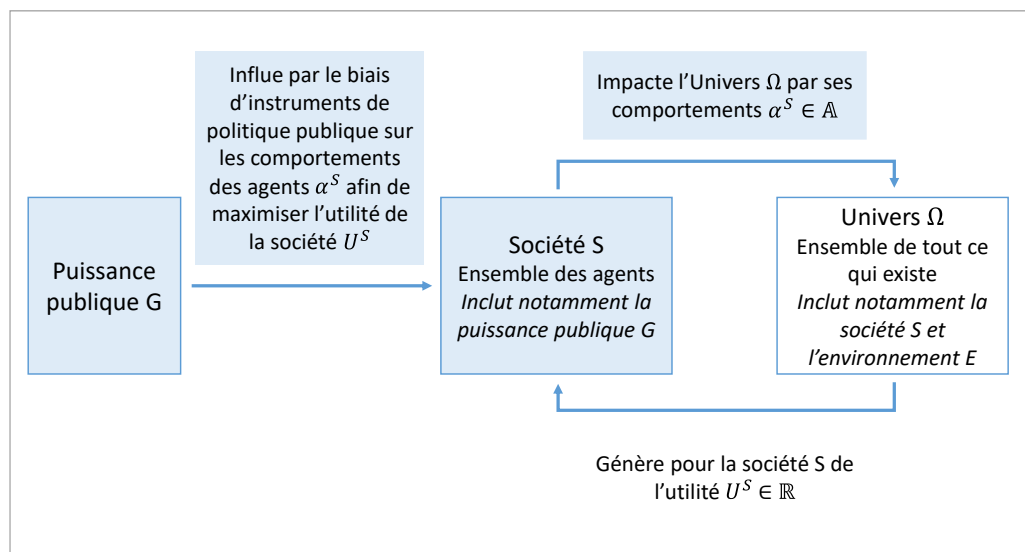


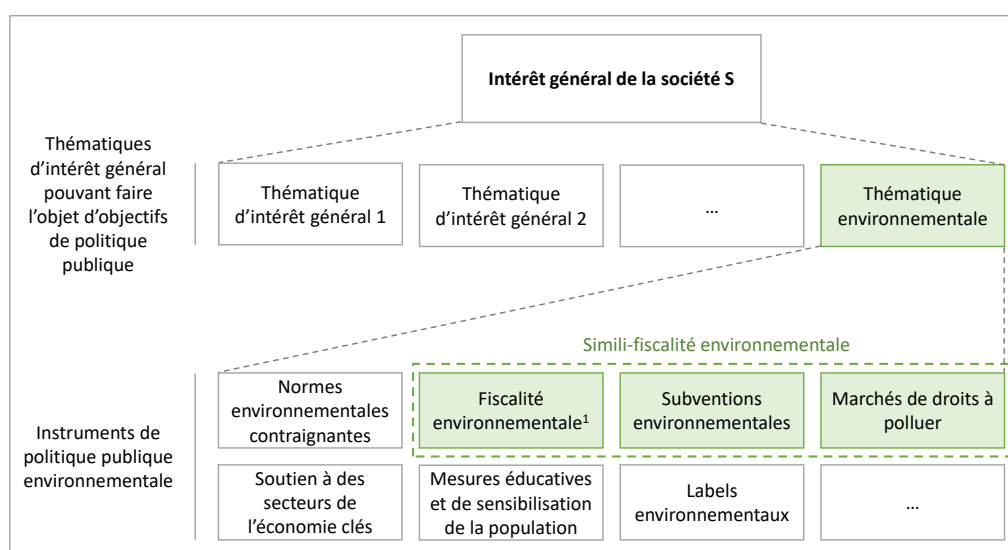
Figure 123 – Modèle théorique général : Influence de la puissance publique sur le comportement des agents

Source : Présente étude

819. **Plan d'étude.** La puissance publique poursuit certains objectifs d'intérêt général et use à cette fin d'*instruments de politique publique* (IPP) pour influencer sur le

¹⁴⁰⁸ V. par exemple : P. BONTEMS et G. ROTILLON, « III. Les instruments des politiques environnementales », in, 4e éd., Repères, Paris, La Découverte, 2013, pp. 51-78.

comportement des agents, que l'on peut examiner au prisme de leurs *effets* sur le comportement des agents et de leur *coût* pour la société, que l'on regroupera sous le terme *d'efficience* (- Section 1 -). Or, un objectif d'intérêt général actuellement majeur est la préservation de l'environnement naturel : on s'attachera donc aux instruments de politique publique disposant *d'efficience environnementale*, et on constatera notamment que la simili-fiscalité environnementale dispose d'une combinaison d'efficience environnementales particulièrement intéressante (- Section 2 -). Le cheminement logique suivi est représenté en **Figure 124**.



1. Pour être plus précis : fiscalité environnementale, ainsi que redevances pour services rendus disposant d'efficience environnementale

Figure 124 – Politique publique environnementale : notions d'intérêt général, de thématique environnementale et de simili-fiscalité environnementale

Source : Présente étude

Section 1 – La politique publique au service de l'intérêt général

820. **Introduction.** Pour servir l'intérêt général de la société, la puissance publique fait usage de divers *instruments de politique publique*, pouvant être vus comme autant de *facteurs comportementaux* permettant d'influencer les actes des agents, incluant la puissance publique elle-même considérée en tant qu'agent économique.
821. **Plan d'étude.** On définit d'abord la notion *d'instrument de politique publique* (IPP), ainsi que les notions *d'efficacité*, de *coût* et *d'efficience* d'un IPP (- Sous-section 1 -). On se focalise ensuite sur un IPP spécifique : la simili-fiscalité (- Sous-section 2 -).

Sous-section 1 – Les instruments de politique publique au service de l'intérêt général

822. **Introduction.** On se place du point de vue de la puissance publique. Le rôle des instruments de politique publique qu'elle utilise – par exemple fiscalité, réglementations, mesures éducatives et de sensibilisation, labels et distinctions – consiste à influencer sur le comportement des agents, incluant la puissance publique elle-même, pour par exemple les obliger, les inciter, leur faciliter ou leur interdire certaines actions, afin d'atteindre certains objectifs publics¹⁴⁰⁹.
823. **Plan d'étude.** On définit la notion d'*instrument de politique publique* (– Paragraphe 1 –), ainsi que les concepts d'*efficacité*, de *coût* et d'*efficience* d'un tel instrument (– Paragraphe 2 –). On rappelle qu'une représentation graphique des concepts présentés est fournie en **Figure 122**.

Paragraphe 1 – Les instruments de politique publique

824. **Introduction.** Les instruments de politique publique constituent un type de facteur comportemental, il est donc possible de leur transposer la typologie posée pour les facteurs comportementaux¹⁴¹⁰.
825. **Instrument de politique publique (IPP) :** Instrument utilisé par l'État pour modifier certains *facteurs comportementaux relevant de la volonté humaine*¹⁴¹¹ afin d'influer sur les comportements des agents, dans le but de contribuer à un objectif d'intérêt général donné et ainsi augmenter le bien-être de la société.
- **Assimilation des IPP aux facteurs comportementaux modifiés.** Lorsqu'un IPP à vocation à modifier un ou des facteurs comportementaux donnés, on assimilera par commodité l'IPP à ce ou ces facteurs comportementaux. En reprenant les définitions posées pour les facteurs comportementaux aux § 812 et suivants, cela permet d'obtenir la typologie des IPP présentée ci-dessous.
 - **Typologie fondamentale des IPP :**
 - **Typologie des IPP au regard de considérations intrinsèques :**
 - IPP dont l'influence provient d'une cause économique (respectivement juridique, social-psychologique, technique, environnementale)

¹⁴⁰⁹ V. notamment : M.H. FRANCO VARGAS et D. ROLDÁN RESTREPO, « The instruments of public policy. A transdisciplinary look », *Cuadernos de Administración*, mars 2019, vol. 35, n° 63, pp. 101-113.

¹⁴¹⁰ V. § 813 et suivants.

¹⁴¹¹ À savoir les facteurs comportementaux économiques, juridiques, sociaux-psychologiques, et techniques

- IPP à effet économique (respectivement juridique, social-psychologique, technique, environnementale)
- **Typologie des IPP au regard de considérations spatiales :**
 - IPP à effet attractif ou répulsif sur certains comportements d'un agent
 - IPP à effet incitatif ou quasi-contraignant/contraignant sur certains comportements d'un agent
- **Typologie des IPP au regard de considérations temporelles-causales :**
 - IPP dont l'influence provient d'une cause ponctuelle ou permanente
 - IPP à effet ponctuel ou permanent sur le comportement d'un agent
 - IPP à effet passé/réalisé ou présent/actuel ou futur/en puissance sur le comportement d'un agent
 - IPP à effet direct, indirect, capacitairement (*respectivement tout autre type d'effet*) indirect, indirect capacitaire (*respectivement tout autre type d'effet*) sur le comportement d'un agent
 - IPP à effet non subsistant ou subsistant sur le comportement d'un agent
- **Typologie des IPP au regard de considérations personnelles :**
 - IPP à effet capacitaire/objectif ou volontariste/subjectif sur le comportement d'un agent :
- **Typologie des IPP au regard de considérations téléologiques :**
 - IPP à effet fort ou faible au regard d'un objectif d'intérêt général donné
 - IPP à plein effet tendanciel/absolu au regard d'un objectif d'intérêt général donné
- **Typologie « composée¹⁴¹² » des IPP :**
 - **Typologie des IPP à effet contraignant / quasi-contraignant :** IPP à effet obligatoire, répressif
 - **Typologie des IPP à effet capacitaire/objectif :** IPP à effet prélevant, budgétaire/rétributif
 - IPP à effet complet

Paragraphe 2 – L'efficacité des instruments de politique publique

¹⁴¹² On utilise le terme de « composé » car on va ici présenter des IPP à effets composés, c'est-à-dire résultant de la juxtaposition de plusieurs effets fondamentaux

826. *Efficacité (totale) d'un instrument de politique publique pour la société* (ou *bénéfices apportés par un instrument de politique publique à la société*) : Aptitude d'un instrument de politique publique à augmenter le bien-être de la société par les effets qu'il produit en influant sur le comportement des agents.

- *Efficacité économique* (respectivement *juridique, social, technique, environnementale*) *d'un instrument de politique publique pour la société* : Aptitude d'un instrument de politique publique à augmenter le bien-être¹⁴¹³ de la société, en produisant de manière ciblée des effets de nature économique (respectivement juridique, sociale, technique, environnementale), permettant alors l'atteinte d'un objectif d'intérêt général de nature économique (respectivement juridique, sociale, technique, environnementale).
- **Typologie des efficacités d'instruments de politique publique.** Une typologie des efficacités d'IPP peut être dégagée directement à partir de la typologie des IPP précédemment posée :
 - **Efficacités fondamentales** : Efficacité *attractive* ou *répulsive, incitative* ou *quasi-contraignante/contraignante, ponctuelle* ou *permanente, passée/réalisée* ou *présente/actuelle* ou *future/en puissance, directe* ou *indirecte, subsistante* ou *non subsistante, capacitaire* ou *volontariste, faible* ou *forte, pleine tendancielle/absolue.*
 - **Efficacités composées** : Efficacité *obligatoire, répressive, prélevante, budgétaire/rétributive, complète.*

827. *Coût (total) d'un instrument de politique publique pour la société* : Propension d'un instrument de politique publique à diminuer le bien-être de la société par sa mise en œuvre intrinsèque, indépendamment des effets ultérieurs produit par cet instrument.

- *Coût économique* (respectivement *juridique, social, technique, environnemental*) *d'un instrument de politique publique pour la société* : Coût d'un instrument de politique publique pour la société provenant de causes économiques (respectivement juridiques¹⁴¹⁴, sociales¹⁴¹⁵, techniques¹⁴¹⁶, environnementales¹⁴¹⁷).

¹⁴¹³ Concept classiquement utilisé en économie et mesurant le bien-être social, afin de notamment fournir un cadre de réflexion pour la conception des politiques publiques. V. notamment : A. BAUJARD, « De l'économie du bien-être à la théorie de l'équité », *op. cit.*

¹⁴¹⁴ Exemple : complexification des normes juridiques existantes induite par un IPP

¹⁴¹⁵ Exemple : accroissement des inégalités sociales induite par un IPP.

¹⁴¹⁶ Exemple : diminution tendancielle de l'efficacité énergétique des bâtiments induite par un IPP

¹⁴¹⁷ Exemple : dégradation d'une zone naturelle induite par un IPP.

828. *Efficience d'un instrument de politique publique* : Rapport entre l'efficacité totale d'un instrument de politique publique pour la société et son coût total pour la société.

- *Efficience économique* (respectivement *juridique, social, technique, environnementale*) d'un instrument de politique publique : Rapport entre l'efficacité économique (respectivement juridique, social, technique, environnemental) d'un instrument de politique publique pour la société et son coût total pour la société.
- **Typologie des efficacités d'instruments de politique publique.** Une typologie des efficacités d'IPP peut être dégagée directement à partir de la typologie des IPP précédemment posée :
 - **Efficacités fondamentales** : Efficacité *attractive* ou *répulsive, incitative* ou *quasi-contraignante/contraignante, ponctuelle* ou *permanente, passée/réalisée* ou *présente/actuelle* ou *future/en puissance, directe* ou *indirecte, subsistante* ou *non subsistante, capacitaire* ou *volontariste, faible* ou *forte, pleine tendancielle/absolue.*
 - **Efficacités composées** : Efficacité *obligatoire, répressive, prélevante, budgétaire/rétributive, complète.*

829. **Effets fondamentaux de certains instruments de politique publique sur les comportements des agents.** Au regard de la typologie précédemment posée, on présente en **Figure 125** la nature et les effets fondamentaux de certains instruments de politique publique qui seront régulièrement évoqués au cours de l'étude.

IPP	Fiscalité	Règlementation	Sensibilisation et éducation	Labels et distinctions
Considérations intrinsèques à l'IPP	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes économiques (taxes et subventions) • Effets finaux divers (par exemple environnementaux) 	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes juridiques (sanctions non financières) et économiques (sanctions financières) • Effets finaux divers (par exemple environnementaux) 	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes sociales-psychologiques • Effets finaux divers (par exemple environnementaux) 	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes sociales-psychologiques • Effets finaux divers (par exemple environnementaux)
Effets spatiaux sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet attractif incitatif/quasi-contraignant (subvention) ou répulsif incitatif/quasi-contraignant (taxe) 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet attractif contraignant (obligation) ou répulsif contraignant (interdiction) 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet attractif incitatif ou répulsif incitatif 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet attractif incitatif

Effets temporels-causals sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet permanent¹⁴¹⁸ mais non subsistant¹⁴¹⁹ • Effet direct (application de l'instrument fiscal) ou indirect (utilisation des recettes fiscales¹⁴²⁰) 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet permanent¹⁴²¹ mais non subsistant¹⁴²² • Effet direct ou indirect 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet ponctuel¹⁴²³ ou permanent¹⁴²⁴, et subsistant¹⁴²⁵ • Effet direct ou indirect 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet permanent¹⁴²⁶ mais non subsistant¹⁴²⁷ • Effet direct ou indirect
Effets personnels sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet capacitaire (dimension incitative¹⁴²⁸ et budgétaire¹⁴²⁹ de la fiscalité) et volontariste (dimension incitative de la fiscalité) 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet capacitaire et volontariste¹⁴³⁰ 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet capacitaire¹⁴³¹ et/ou volontariste¹⁴³² 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet volontariste¹⁴³³
Effets téléologiques	<ul style="list-style-type: none"> • Effet faible ou fort 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet faible ou fort 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet faible ou fort 	<ul style="list-style-type: none"> • Effet faible ou fort

¹⁴¹⁸ Sauf si le dispositif fiscal est temporaire.

¹⁴¹⁹ Une taxe ou subvention cesse en principe d'influer sur les comportements à sa disparition, sauf à considérer l'effet *subsistant* que cette réglementation aurait pu avoir sur les agents économiques en les habituant à adopter certains comportements.

¹⁴²⁰ En effet, les effets générés par l'utilisation des recettes fiscales constituent des *effets indirects* de l'instrument fiscal ayant engendré de telles recettes.

¹⁴²¹ Sauf si le dispositif réglementaire est temporaire.

¹⁴²² Une réglementation cesse en principe d'influer sur les comportements à sa disparition, sauf à considérer l'effet *subsistant* que cette réglementation aurait pu avoir sur les agents économiques en les habituant à respecter une règle donnée (par exemple l'interdiction en France de fumer dans les lieux affectés à un usage collectif ; V. article L. 3512-8 du Code de la santé publique).

¹⁴²³ Par exemple des sessions de cours prenant place sur quelques heures ou journées.

¹⁴²⁴ Par exemple une campagne de sensibilisation prenant place sur plusieurs mois.

¹⁴²⁵ Les mesures d'éducation ou la sensibilisation d'une population continuent de produire des effets subsistants de long terme même après leur arrêt.

¹⁴²⁶ Sauf si le label ou la distinction est temporaire

¹⁴²⁷ Un label ou une distinction cesse en principe d'influer sur les comportements à leur disparition, sauf à considérer l'effet *subsistant* que ce label ou cette distinction auraient pu avoir sur les agents économiques en les habituant à adopter certains comportements.

¹⁴²⁸ Plus rarement, au lieu d'avoir un caractère incitatif, la fiscalité pourra avoir un effet répressif ou quasi-obligatoire sur les comportements des agents économiques, typiquement lorsqu'elle institue des taux de taxes significativement élevés. V. N. CARUANA, *La fiscalité environnementale: Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., § 395-396.

¹⁴²⁹ *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit.*, pp. 3 et suivantes.

¹⁴³⁰ Par exemple, une interdiction influe à la fois sur la *volonté* des agents économiques en les décourageant *subjectivement* d'agir d'une certaine manière (par l'effet d'annonce de l'interdiction), et sur les *moyens* de ces agents économiques, en les empêchant objectivement d'agir de cette manière (par l'interdiction juridique elle-même).

¹⁴³¹ Lorsque les mesures d'éducation ou de sensibilisation visent à apporter de la connaissance aux agents économiques, influant donc sur leurs *moyens* intellectuels

¹⁴³² Lorsque les mesures d'éducation ou de sensibilisation visent à encourager les agents économiques à agir d'une certaine manière, influant donc sur leur *volonté*.

¹⁴³³ Un label ou une distinction encourage les agents économiques à agir d'une certaine manière sans pour autant influer sur leurs moyens financiers ou non financiers.

sur les comportements des AE				
------------------------------------	--	--	--	--

Figure 125 – Effets fondamentaux de certains principaux instruments de politique publique sur les comportements des agents

Source : Présente étude

830. Transition. Les *instruments de politique publique*, à l'image de tout facteur comportemental, produisant donc de nombreux types d'effets sur les comportements des agents auxquels ils s'appliquent. De plus, en considérant de tels instruments à l'aune des objectifs de politiques publiques qu'ils servent, il est également possible de poser les notions d'*efficacité* et d'*efficience* d'un instrument de politique publique. En particulier, la simili-fiscalité constitue un instrument particulier d'IPP, disposant d'efficacités spécifiques.

Sous-section 2 – La simili-fiscalité au service de l'intérêt général

831. Introduction. La simili-fiscalité constitue un instrument particulier à disposition de la puissance publique pour servir l'intérêt général. Dans ce cas, il s'agit alors maximiser l'utilité de la société qui découle des prélèvements, rétributions et effets redistributifs induit par la simili-fiscalité. Deux facettes lui permettent d'atteindre cet objectif. D'une part, la simili-fiscalité peut être considérée comme un *IPP redistributif*, permettant de poursuivre un objectif de redistribution des richesses en exerçant des effets redistributifs sur leurs ressources financières. D'autre part, la simili-fiscalité peut être considérée comme un *IPP thématique*, permettant de poursuivre des objectifs d'intérêt général donnés¹⁴³⁴ (hors objectif de redistribution des richesses) en influant directement sur les comportements des agents.

Cette dualité existe en particulier pour la fiscalité dite « incitative », et en particulier la fiscalité environnementale qui se voit assigner par les textes constitutionnels un objectif de rendement budgétaire (article 13 DDHC) et un objectif d'intérêt général de protection de l'environnement (article 3 et 4 de la Charte de l'Environnement)¹⁴³⁵.

Le fait qu'un instrument simili-fiscal puisse jouer ces deux rôles, alternativement ou simultanément, vient d'*efficacités* spécifiques dont il dispose du fait de sa nature même d'instrument de prélèvement / rétribution dont les recettes font l'objet ou non d'affectations. Ces efficacités vont permettre de dégager deux principes de fond qui peuvent guider l'usage de l'instrument simili-fiscal : le

¹⁴³⁴ Par exemple, un objectif de protection de l'environnement.

¹⁴³⁵ V. § 45 et suivants.

principe d'entraide et le *principe de responsabilité*. L'objectif de cette partie est de définir et clarifier les différentes notions à l'œuvre.

832. **Efficacités fondamentales spécifiques aux instruments simili-fiscaux.** Les instruments simili-fiscaux disposent d'efficacités spécifiques, d'une part au regard du prélèvement ou de la rétribution qu'ils induisent, et d'autre part au regard de l'affectation de leurs recettes.

- **Efficacité d'un instrument simili-fiscal au regard du prélèvement ou de la rétribution qu'il induit :**

- **Efficacité statique** d'un instrument simili-fiscal, concernant le prélèvement ou la rétribution qu'il induit : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par une action *statique* sur l'utilité de cette société, c'est-à-dire en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents¹⁴³⁶.

- **Efficacité dynamique** d'un instrument simili-fiscal, concernant le prélèvement ou la rétribution qu'il induit : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par une action *dynamique* sur l'utilité de cette société, c'est-à-dire en influant directement¹⁴³⁷ sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses¹⁴³⁸.

- **Efficacité d'un instrument simili-fiscal au regard de l'affectation de ses recettes :**

- **Efficacité générique** d'un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par le biais d'une affectation générique de ses recettes.

- **Efficacité spécifique** d'un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par le biais d'une affectation de ses recettes à une finalité

¹⁴³⁶ Les instruments simili-fiscaux disposant d'*efficacité statique* sont bien des IPP influant sur les comportements des agents : en effet, cette modification de la répartition des richesses à vocation à induire *indirectement* des changements de comportements chez les agents, par exemple le fait que les ménages les plus modestes puissent élever leur niveau de vie, afin d'accroître le bien-être de la société.

¹⁴³⁷ Le terme « *directement* » permet de restreindre l'*efficacité dynamique* au champ de la fiscalité dite comportementale ou incitative, et permet d'exclure la fiscalité de rendement pure (qui n'agit sur les comportements qu'*indirectement*, après redistribution des richesses).

¹⁴³⁸ Tous les instruments simili-fiscaux, même s'ils influent sur les comportements en tant qu'IPP, ne disposent pas forcément d'*efficacité dynamique* : en effet, cette dernière requiert d'influer *directement* sur les comportements *dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné*, hormis objectif de redistribution des richesses.

spécifique, allant typiquement dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné.

833. **Efficacités composées spécifiques aux instruments simili-fiscaux, permettant d'en établir une gradation entre un principe d'entraide et un principe de responsabilité.** La combinaison des efficacités statique / dynamique et générique / spécifique permet de dégager une gradation des instruments simili-fiscaux entre ceux suivant un *principe dit d'entraide*, visant à redistribuer les richesses entre contribuables, et ceux suivant un *principe dit de responsabilité*, visant à rendre les contribuables plus comptables de l'impact de leurs actions au regard d'un objectif d'intérêt général donné. Ce *principe d'entraide* et ce *principe de responsabilité* constituent ainsi les deux principes de fond, les deux bornes opposées qui peuvent guider la définition et la mise en place d'un instrument simili-fiscal.

- *Efficacité statico-générique ou Efficacité selon un principe d'entraide d'un instrument simili-fiscal* : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents (*efficacité statique*) et en affectant les recettes générées à toute finalité possible (*efficacité générique*). On dira alors que l'accroissement du bien-être de la société est obtenu selon un *principe d'entraide* entre contribuables, résultant de purs effets redistributifs des richesses¹⁴³⁹.
- *Efficacité statico-spécifique ou Efficacité budgétaire*¹⁴⁴⁰ d'un instrument simili-fiscal : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents (*efficacité statique*) et en affectant les recettes générées à une finalité particulière, allant typiquement dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné (*efficacité spécifique*). L'accroissement du bien-être de la société est donc obtenu par des effets redistributifs, ainsi que des *effets budgétaires* de financement d'un objectif d'intérêt général¹⁴⁴¹.
- *Efficacité dynamico-générique ou Efficacité incitative*¹⁴⁴² d'un instrument simili-fiscal : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la

¹⁴³⁹ Par exemple, l'impôt sur le revenu dispose d'une *efficacité statico-générique* : il se base sur les capacités contributives des individus, induisant donc des effets redistributifs (*efficacité statique*) sans pour autant que les recettes générées soient affectées à une finalité spécifique (*efficacité générique*).

¹⁴⁴⁰ On remarque que cette définition de *l'efficacité budgétaire* est bien cohérente avec la définition de *facteur comportemental à effet budgétaire* posée au § 814 et les définitions d'*efficacité environnementale budgétaire* posées au § 843 et au § 851.

¹⁴⁴¹ Par exemple, la taxe d'apprentissage dispose d'une *efficacité statico-spécifique* : elle se base sur les capacités contributives des entreprises, en étant fonction des rémunérations versées par l'entreprise, induisant donc des effets redistributifs (*efficacité statique*) et finance l'apprentissage, ainsi que des formations technologies et professionnelles (*efficacité spécifique*). V. Code du travail., art. L. 6241-1 et suivants.

¹⁴⁴² On remarque que cette définition de *l'efficacité incitative* est bien cohérente avec la définition de *facteur comportemental à effet incitatif* posée au § 813 et les définitions d'*efficacité environnementale incitative* posées au § 843 et au § 851.

société en influant sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses (*efficacité dynamique*) et en affectant les recettes générées à toute finalité possible (*efficacité générique*). L'accroissement du bien-être de la société est donc obtenu par des *effets incitatifs* de réorientation des comportements dans le sens d'un objectif d'intérêt général¹⁴⁴³.

- ***Efficacité dynamico-spécifique*** ou dans certains cas ***Efficacité selon un principe de responsabilité d'un instrument simili-fiscal*** : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société en influant sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses (*efficacité dynamique*) et en affectant les recettes générées à une finalité particulière (*efficacité spécifique*). Si l'instrument fiscal taxe des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent, et que ses recettes sont affectées directement à la réparation de l'impact de ce comportement, on dira alors que l'accroissement du bien-être de la société est obtenu selon un *principe de responsabilité*¹⁴⁴⁴ où les contribuables sont rendus plus comptables de l'impact de leurs actions au regard de cet objectif d'intérêt général donné¹⁴⁴⁵.

834. **Lien entre simili-fiscalité et instruments de politique publique.** Les efficacités composées spécifiques aux instruments simili-fiscaux permettent ainsi de préciser les qualificatifs d'*IPP redistributif* et d'*IPP thématique* qui lui sont attribués.

- ***Instrument simili-fiscal constituant un IPP redistributif*** : Instrument simili-fiscal permettant de contribuer à un objectif de redistribution des richesses, c'est-à-dire disposant d'une *efficacité statico-générique* (ou *efficacité selon un*

¹⁴⁴³ Par exemple, l'accise sur les gaz naturels dispose d'une efficacité *dynamico-générique* : elle se base sur l'impact environnemental des entreprises, en étant fonction de la quantité de gaz naturels livrées, incitant donc les entreprises et consommateurs à réduire leur consommation de gaz naturel dans un objectif de protection de l'environnement (*efficacité dynamique*) sans pour autant que les recettes générées soient affectées à une finalité spécifique (*efficacité générique*).

¹⁴⁴⁴ Ce terme de *responsabilité*, utilisé à dessein, peut donc revêtir un sens préventif ou incitatif dans le cas du prélèvement ou la rétribution de l'instrument simili-fiscal, ou un sens réparatoire ou budgétaire dans le cas de l'affectation des recettes de l'instrument simili-fiscal.

¹⁴⁴⁵ Par exemple, l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons dispose en partie d'une efficacité *dynamico-spécifique* : elle se base sur l'impact environnemental des entreprises, en étant fonction des volumes mis à la consommations de certains produits pétroliers, incitant donc les entreprises et consommateurs à réduire leur consommation de ces produits pétroliers dans un objectif de protection de l'environnement (*efficacité dynamique*) et finance en partie le compte d'affectation spéciale « Transition énergétique », qui s'inscrit également dans cet objectif de protection de l'environnement (*efficacité spécifique*). Elle ne s'inscrit cependant pas dans un principe de responsabilité, il n'y a pas de lien direct et systématique entre les prélèvements fiscaux subis par les agents au titre de leur consommation de produits énergétiques et la réparation de l'impact environnemental causé par leur consommation de ces produits énergétiques.

principe d'entraide) et/ou d'une *efficacité statico-spécifique* (ou *efficacité budgétaire*)¹⁴⁴⁶.

- **Instrument simili-fiscal constituant un IPP thématique** : Instrument simili-fiscal permettant de contribuer à un objectif d'intérêt général donné (hormis un objectif de redistribution des richesses)¹⁴⁴⁷, c'est-à-dire disposant d'une *efficacité statico-spécifique* (ou *efficacité budgétaire*) et/ou d'une *efficacité dynamico-générique* (ou *efficacité incitative*) et/ou d'une *efficacité dynamico-spécifique*¹⁴⁴⁸ (ou *efficacité selon un principe de responsabilité* dans certains cas¹⁴⁴⁹).

835. **Transition.** Une typologie détaillée des instruments de politique publique et de leurs effets, en particulier des instruments simili-fiscaux, a ainsi pu être développée. Dans un *objectif d'intérêt général de préservation de l'environnement*, on va alors en particulier examiner les *instruments de politique publique environnementale* et leurs effets sur le comportement des agents.

Section 2 – La préservation de l'environnement comme objectif d'intérêt général majeur

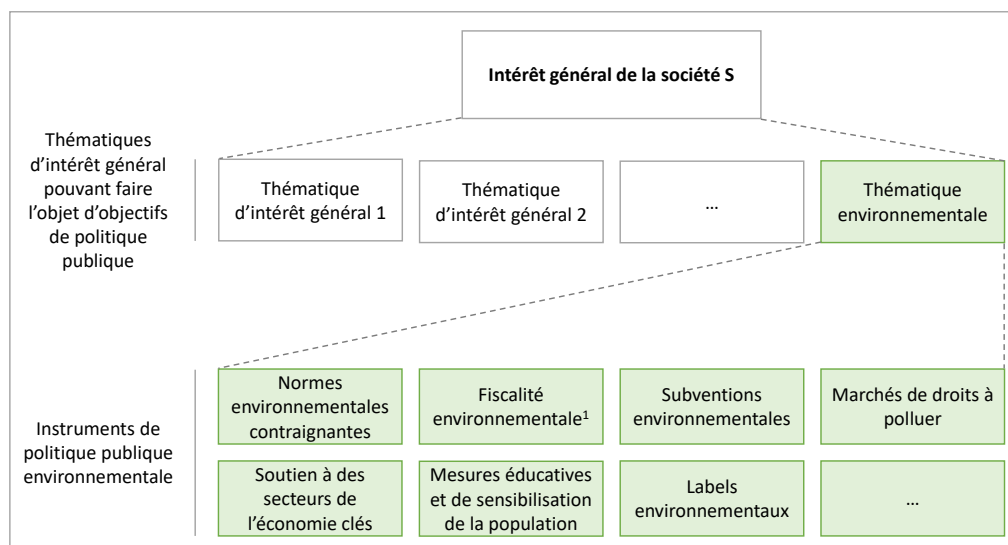
836. **Introduction.** On suppose à présent que l'objectif poursuivi par la puissance publique est la préservation de l'environnement. On se focalise donc sur les instruments de politique publique environnementale (**Figure 126**), et notamment leur caractéristique principale, *l'efficacité environnementale*, c'est-à-dire leur capacité à produire des effets favorables à l'environnement à un coût optimal pour la société.

¹⁴⁴⁶ Par exemple, l'impôt sur le revenu (*efficacité statico-générique*) et la taxe d'apprentissage (*efficacité statico-spécifique*) peuvent être considérés comme des instruments simili-fiscaux de redistribution.

¹⁴⁴⁷ De manière rigoureuse, l'action d'un instrument simili-fiscal dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné consistera soit en une *action directe* sur les comportements des agents (*efficacité dynamico-générique* ou *efficacité dynamico-spécifique*, qui par nature induisent une action sur les comportements des agents dans le sens d'un objectif d'intérêt général), ou bien une *action indirecte* sur les comportements des agents (*efficacité statico-spécifique*, au sens qu'en affectant les recettes de cet instrument simili-fiscal dans le sens d'un objectif d'intérêt général, il y a également encouragement des agents à agir dans le sens de cet objectif).

¹⁴⁴⁸ Par exemple, la taxe d'apprentissage (*efficacité statico-spécifique*), l'accise sur les gaz naturels (*efficacité dynamico-générique*) et l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (*efficacité dynamico-spécifique*) peuvent être considérés comme des instruments simili-fiscaux de politique publique, permettant de soutenir des objectifs d'intérêt général donnés (financement de l'apprentissage et de formations technologiques / professionnelles, ainsi que protection de l'environnement).

¹⁴⁴⁹ On parlera d'*efficacité selon un principe de responsabilité* si les recettes générées par l'instrument simili-fiscal sont affectées directement à la réparation des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement de ces agents.



1. Pour être plus précis : fiscalité environnementale, ainsi que redevances pour services rendus disposant d'efficacité environnementale

Figure 126 – *Politique publique environnementale : instruments de politique publique environnementale*

Source : *Présente étude*

837. **Plan d'étude.** On définit d'abord la notion d'instrument de politique publique environnementale et on examine les différents types d'efficiences environnementales dont celui-ci peut disposer (– Sous-section 1 –). On se focalise ensuite sur un IPP de préservation de l'environnement spécifique : la simili-fiscalité environnementale (– Sous-section 2 –).

Sous-section 1 – Les instruments de politique publique au service de la préservation de l'environnement

838. **Introduction.** Pour préserver l'environnement, la puissance publique dispose de nombreux instruments de politique publique, parmi lesquels la fiscalité environnementale joue un rôle essentiel, en France comme à l'international¹⁴⁵⁰.

839. **Plan d'étude.** On définit la notion d'instrument de politique publique environnementale (– Paragraphe 1 –), avant de détailler les différents types d'efficiences environnementales dont un IPP peut disposer (– Paragraphe 2 –).

¹⁴⁵⁰ B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, op. cit., p. 5.

Paragraphe 1 – Les instruments de politique publique environnementale

840. **Instruments de politique publique environnementale.** On définit ici la notion *d'instrument de politique publique environnementale*.

- *Instrument de politique publique environnementale* : Instrument de politique publique disposant d'efficacité environnementale, c'est-à-dire apte à produire de manière ciblée¹⁴⁵¹ un impact environnemental positif en induisant chez certains agents des comportements dynamiquement favorables à l'environnement¹⁴⁵².
- La puissance publique dispose de nombreux instruments de politique publique environnementale ¹⁴⁵³ , incluant les mécanismes suivants : fiscalité environnementale, marchés de droits à polluer, réglementation contraignante, labels environnementaux, mesures éducatives, ou encore soutien à la recherche et développement ou à des secteurs de l'économie clés pour effectuer la transition écologique.

Paragraphe 2 – L'efficacité environnementale des instruments de politique publique

841. **Introduction.** On se focalise ici sur la notion *d'efficacité environnementale*, qui désigne la capacité d'un instrument de politique publique à engendrer un impact environnemental positif par l'influence qu'il exerce sur le comportement des agents. Cette notion sera centrale pour la définition, la compréhension et la comparaison des différents instruments de politique publique environnementale, dont la fiscalité environnementale.

842. *Efficacité environnementale*¹⁴⁵⁴ (en anglais « *environmental efficiency* ») : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée¹⁴⁵⁵ un impact environnemental positif en induisant chez certains agents des comportements

¹⁴⁵¹ V. note 166.

¹⁴⁵² V. note 1456.

¹⁴⁵³ V. par exemple : P. BONTEMS et G. ROTILLON, « III. Les instruments des politiques environnementales », *op. cit.*

¹⁴⁵⁴ V. note 164.

¹⁴⁵⁵ V. note 166.

dynamiquement favorables à l'environnement¹⁴⁵⁶, une telle efficacité étant à rapporter au coût de cet instrument de politique publique pour la société¹⁴⁵⁷.

843. **Efficiences environnementales fondamentales** : En reprenant la typologie des IPP et des efficiences d'IPP posée au § 824, on obtient les typologies suivantes :

- **Typologie des efficiences environnementales au regard de considérations spatiales** :
 - **Efficiences environnementales attractives ou répulsives** :
 - *Efficiences environnementales attractives* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficience environnementale en augmentant l'attractivité de certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.
 - *Efficiences environnementales répulsives* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficience environnementale en diminuant l'attractivité de certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement.
 - **Efficiences environnementales incitatives ou contraignantes** :
 - *Efficiences environnementales incitatives*¹⁴⁵⁸ : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en encourageant (*respectivement* décourageant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement).
 - *Efficiences environnementales quasi-contraignantes ou contraignantes* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en obligeant (*respectivement* dissuadant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement).

¹⁴⁵⁶ Pour rappel, un *comportement dynamiquement favorable à l'environnement* est un nouveau comportement induisant soit une augmentation d'externalité environnementale positive, soit une diminution d'externalité environnementale négative par rapport au comportement actuel de l'agent concerné. V. § 806 pour une définition de cette notion.

¹⁴⁵⁷ V. § 824 pour une définition du coût (total) d'un instrument de politique publique pour la société.

¹⁴⁵⁸ Ce concept d'*efficience environnementale incitative* rejoint le concept de *fiscalité-préservation* (objectif d'orientation des comportements) posé par Nicolas Caruana dans sa thèse. V. N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., § 395-396.

- **Typologie des efficacités environnementales au regard de considérations temporelles-causales :**
 - Efficacité environnementale ponctuelle ou permanente :
 - *Efficacité environnementale ponctuelle* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle négligeable ou courte, c'est-à-dire plusieurs jours ou semaines au plus en général.
 - *Efficacité environnementale permanente* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle significative, c'est-à-dire plusieurs mois ou années au moins en général.
 - Efficacité environnementale non subsistante ou subsistante :
 - *Efficacité environnementale non subsistante* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale cessant d'agir à la disparition de l'instrument de politique publique.
 - *Efficacité environnementale subsistante* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale ne cessant pas d'agir à la disparition de l'instrument de politique publique.
 - Efficacité environnementale passée/réalisée ou présente/actuelle ou future/en puissance :
 - *Efficacité environnementale passée ou réalisée* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle antérieure à l'instant présent.
 - *Efficacité environnementale présente ou actuelle* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle contenant l'instant présent.
 - *Efficacité environnementale future ou en puissance* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant avec une probabilité non nulle sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle postérieure à l'instant présent.

- Efficience environnementale directe ou indirecte :
 - *Efficience environnementale directe* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents par un lien de causalité direct, c'est-à-dire en influant lui-même sur ce comportement.
 - *Efficience environnementale indirecte* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents par un lien de causalité indirect, c'est-à-dire en n'influant pas lui-même sur ce comportement, mais en influant sur l'intervention immédiate¹⁴⁵⁹ ou future¹⁴⁶⁰ d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i.
 - *Efficience environnementale capacitairement (respectivement tout autre type d'effet) indirecte* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en n'influant pas lui-même sur le comportement des agents, mais en influant par le biais d'effets capacitaires (*respectivement tout autre type d'effet*) sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i.
 - *Efficience environnementale indirecte capacitaire (respectivement tout autre type d'effet)* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en n'influant pas lui-même sur le comportement des agents, mais en influant sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i par le biais d'effets capacitaires (*respectivement tout autre type d'effet*).
- **Typologie des efficacités environnementales au regard de considérations personnelles :**
 - Efficacité environnementale capacitaire/objective ou volontariste/subjective :

¹⁴⁵⁹ Dans ce cas, il s'agira d'efficacité environnementale à la fois *indirecte* et *présente/actuelle*

¹⁴⁶⁰ Dans ce cas, il s'agira d'efficacité environnementale à effet à la fois *indirecte* et *future/en puissance*

- *Efficienc e environnementale capacitaire* ou *objective* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficience environnementale en exerçant une influence sur les moyens objectifs, financiers ou non financiers, des agents.
 - *Efficienc e environnementale volontariste* ou *subjective* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficience environnementale en exerçant une influence sur la volonté subjective des agents.
- **Typologie des efficaciences environnementales au regard de considérations téléologiques :**
- Efficience environnementale forte ou faible :
 - *Efficience environnementale faible*¹⁴⁶¹ : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des diminutions d'externalités environnementales négatives¹⁴⁶².
 - *Efficience environnementale forte*¹⁴⁶³ : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des augmentations d'externalités environnementales positives¹⁴⁶⁴.
 - Pleine efficience environnementale au regard d'un objectif d'intérêt général donné :
 - *Pleine efficience environnementale* : Aptitude d'un instrument de politique publique à permettre de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général environnemental.

¹⁴⁶¹ Une telle appellation vise à souligner qu'un tel IPP induit uniquement chez les agents économiques une réduction de leur impact néfaste sur l'environnement (c'est-à-dire de *comportements dynamiquement favorables à l'environnement* mais *statiquement défavorables à l'environnement*).

¹⁴⁶² Effet qui est bien obtenu en augmentant l'attractivité de certains comportements à impact environnemental peu négatif par rapport à certains autres comportements à impact environnemental négatif élevé (on a donc bien cohérence avec la définition d'un *facteur comportemental à effet faible* posée au § 813).

¹⁴⁶³ Une telle appellation vise à souligner qu'un tel instrument simili-fiscal induit chez les agents économiques l'adoption de comportements réellement favorables à l'environnement (c'est-à-dire de *comportements statiquement favorables à l'environnement*).

¹⁴⁶⁴ Effet qui est bien obtenu en augmentant l'attractivité de certains comportements à impact environnemental positif élevé par rapport à certains autres comportements à impact environnemental négatif ou bien à impact environnemental positif peu élevé (on a donc bien cohérence avec la définition d'un *facteur comportemental à effet fort* posée au § 813).

- *Pleine efficience environnementale tendancielle* : Aptitude d'un instrument de politique publique à permettre de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général environnemental formulé de manière tendancielle.
 - *Pleine efficience environnementale absolue ou cumulée* : Aptitude d'un instrument de politique publique à permettre de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général environnemental formulé de manière absolue ou cumulée.
- Si l'OIGE est la préservation de l'environnement, à savoir obtenir $U^S(E) = U^S(E^{ini})$ (condition faible) voire $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(E_t) = u^S(E_t^{ini})$ (condition forte)¹⁴⁶⁵, les conditions de pleine efficience environnementale tendancielle ou cumulée s'expriment de la manière suivante :
- Pleine efficience environnementale tendancielle : Neutralisation de l'impact environnemental de la société S sur une période temporelle T_0 , typiquement une année.
 - Condition faible : $\Delta U^S(E, \alpha_{T_0}^S) = 0$
 - Condition forte : $\forall t \in \mathbb{R}_+, \Delta u^S(E_t, \alpha_{T_0}^S) = 0$
 - Pleine efficience environnementale absolue : Neutralisation de l'impact environnemental de la société S depuis le début de l'échelle des temps, c'est-à-dire en toute rigueur l'origine de l'humanité.
 - Condition faible : $U^S(E) = U^S(E^{ini})$
 - Condition forte : $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(E_t) = u^S(E_t^{ini})$

844. **Efficiences environnementales composées** : Efficiences environnementales résultant de la juxtaposition de plusieurs efficience environnementales fondamentales.

- **Typologie des efficience environnementales volontaristes / subjectives** :
 - Efficience environnementale obligatoire ou répressive :
 - *Efficience environnementale obligatoire* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficience environnementale à la fois *attractive* et *quasi-contraignante/contraignante*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en obligeant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.

¹⁴⁶⁵ Pour plus de détails, v. § 794.

- *Efficiences environnementales répressives*¹⁴⁶⁶ : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale à la fois *répulsive* et *quasi-contraignante/contraignante*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en dissuadant certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement.
- **Typologie des efficacités environnementales capacitaires / objectives :**
 - Efficacité environnementale prélevante ou budgétaire :
 - *Efficacité environnementale prélevante* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale à la fois *répulsive* et *capacitaire financière*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en définançant certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement.
 - *Efficacité environnementale budgétaire* ou *rétributive* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale à la fois *attractive* et *capacitaire financière*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement^{1467 1468}.
 - Efficacité environnementale complète :
 - *Efficacité environnementale complète*¹⁴⁶⁹ : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact

¹⁴⁶⁶ Ce concept d'*efficacité environnementale répressive* rejoint le concept de *fiscalité-sanction* (objectif de dissuasion des comportements) posé par Nicolas Caruana dans sa thèse. V. N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., § 395-396.

¹⁴⁶⁷ On remarque donc que l'*efficacité environnementale budgétaire* est une sous-catégorie d'*efficacité environnementale incitative* lorsque les montants concernés sont « raisonnables » (par définition d'un effet incitatif), à savoir une *efficacité environnementale incitative capacitaire financière attractive*. Pour la suite de l'étude, on parlera en général plutôt d'*efficacité environnementale budgétaire* lorsqu'on évoque ce type précis d'efficacité environnementale incitative.

¹⁴⁶⁸ En principe, en combinant les définitions précédentes, on pourra alors par exemple parler des efficacités environnementales suivantes :

- Efficacité environnementale *budgétairement indirect budgétaire*, dans le cas où un IPP finance un autre facteur qui lui-même finance certains comportements de l'agent i favorables à l'environnement.
- Efficacité environnementale *incitativement indirect budgétaire*, dans le cas où un IPP incite, financièrement ou non, à la mise en place d'un autre facteur qui lui-même finance certains comportements de l'agent i favorables à l'environnement.

¹⁴⁶⁹ Obtenir un facteur comportemental / instrument de politique publique à *efficacité environnementale complète* sera notamment le but du *système harmonisé de préservation de l'environnement* (SHAPE) qu'on introduira dans la suite de l'étude.

environnemental positif en usant de l'ensemble des leviers d'influence possible sur les agents, à savoir les principaux¹⁴⁷⁰ effets fondamentaux spatiaux, temporels et personnels :

- Efficience environnementale attractive et répulsive
- Efficience environnementale incitative et quasi-contraignante/contraignante
- Efficience environnementale permanente et subsistante
- Efficience environnementale passée, présente et future
- Efficience environnementale capacitaire financière (en particulier budgétaire) / non financière et volontariste

Sous-section 2 - La simili-fiscalité au service de la préservation de l'environnement

845. **Introduction.** Parmi l'ensemble des instruments de politique publique dont dispose l'État pour agir en faveur de la préservation de l'environnement, la simili-fiscalité est souvent présentée comme un outil majeur en France¹⁴⁷¹.
846. **Plan d'étude.** On étudie les raisons de l'intérêt spécifique de la simili-fiscalité environnementale parmi les instruments de politique publique écologique (- Paragraphe 1 -), avant de détailler les différents types d'efficience environnementales dont un instrument simili-fiscal peut disposer (- Paragraphe 2 -).

Paragraphe 1 - L'intérêt de la simili-fiscalité environnementale

847. **Introduction.** Dans le cadre des enjeux écologiques actuels, la simili-fiscalité environnementale constitue un instrument de politique publique intéressant. En effet, elle permet d'influer profondément sur le comportement des agents à tous les niveaux de la société, tout en leur laissant une liberté de choix pour adapter leurs comportements de manière économiquement optimale. On en détaille ci-dessous les raisons.
848. **Intérêt de la simili-fiscalité environnementale.** Parmi ces instruments de politique publique environnementale, la simili-fiscalité environnementale dispose d'un ensemble intéressant d'efficience environnementales.

¹⁴⁷⁰ Par exemple, on n'inclura pas dans la liste les effets directs/indirects, car ceux-ci sont intuitivement moins pertinents pour juger de la « complétude » d'un facteur ou d'instrument de politique publique.

¹⁴⁷¹ B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, op. cit., p. 5.

D’abord, la simili-fiscalité environnementale produit des effets en profondeur sur les comportements des agents. En effet, celle-ci, pour inciter les agents à agir en faveur de l’environnement, agit sur leur volonté (signal-prix affiché aux agents) mais surtout sur leurs *moyens financiers*¹⁴⁷² (signal-prix payé par les agents). Elle dispose ainsi d’une capacité à profondément réorienter les comportements de ces agents. Elle se différencie donc des instruments qui n’agissent que sur la volonté des agents, comme les labels environnementaux ou des mesures éducatives.

Pour autant, la simili-fiscalité environnementale laisse un certain degré de flexibilité sur les comportements des agents. En effet, celle-ci influe le plus souvent sur le comportement des agents de manière incitative¹⁴⁷³, en diminuant (*respectivement* augmentant) le coût économique des comportements favorables (*respectivement* défavorables) à l’environnement, tout en laissant le libre choix aux agents d’ajuster leurs actions. Elle permet donc de mobiliser l’ensemble des moyens à disposition pour réduire l’empreinte environnementale de la société, en commençant par les moins coûteux¹⁴⁷⁴. Elle se différencie ainsi des instruments qui influent sur le comportement des agents de manière contraignante, telle que les réglementations environnementales, souvent moins efficaces économiquement¹⁴⁷⁵ et entraînant une relative perte de liberté des agents dans leur choix d’actions.

Enfin, la simili-fiscalité environnementale induit des effets à tous les niveaux de la société. En effet, celle-ci, en agissant sur le levier financier¹⁴⁷⁶ et en modifiant les structures des prix relatifs des biens et services, produit des effets touchant par définition l’ensemble des secteurs de la société. Elle se différencie donc des mesures par exemple sectorielles, au périmètre nécessairement plus restreint, tel que le soutien à la recherche et le développement ou à certains domaines de l’économie.

849. **Transition.** Parmi les différents instruments de politique publique environnementale, la fiscalité écologique est donc amenée à jouer un rôle important, du fait de la combinaison intéressante d’effets qu’elle peut produire sur les agents. On examine plus précisément les efficacités environnementales dont cet outil dispose dans la partie qui suit.

¹⁴⁷² Formellement, la fiscalité environnementale produit donc des effets *capacitaires financiers* et *volontaristes*, et non pas uniquement *volontaristes*.

¹⁴⁷³ Formellement, la fiscalité environnementale produit le plus souvent des effets *incitatifs* (sauf à fixer des taux de taxes prohibitifs), et non pas *contraignants*.

¹⁴⁷⁴ B. PEYROL et D. BUREAU, *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, *op. cit.*, p. 5.

¹⁴⁷⁵ P. BONTEMS et G. ROTILLON, « III. Les instruments des politiques environnementales », *op. cit.*, § 37.

¹⁴⁷⁶ Formellement, la fiscalité environnementale produit des effets *capacitaires financiers* et non pas *capacitaires non financiers*.

Paragraphe 2 – L’efficience environnementale de la simili-fiscalité

850. **Efficiences environnementales détaillées des instruments simili-fiscaux.** Les instruments simili-fiscaux, par analogie avec les dispositifs fiscaux classiques, disposent de plusieurs types d’efficience environnementales.

- **Effets de la fiscalité [rappel].** On rappelle ci-dessous les effets fondamentaux de la fiscalité sur les comportements des agents (v. § 829) :

IPP	Fiscalité
Considérations intrinsèques à l’IPP	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes économiques (taxes et subventions) • Effets finaux divers (par exemple environnementaux)
Effets spatiaux sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet attractif incitatif/quasi-contraignant (subvention) ou répulsif incitatif/quasi-contraignant (taxe)
Effets temporels-causals sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet permanent mais non subsistant • Effet direct (application de l’instrument fiscal) ou indirect (utilisation des recettes fiscales)
Effets personnels sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet capacitaire (dimension incitative et budgétaire de la fiscalité) et volontariste (dimension incitative de la fiscalité)
Effets téléologiques sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Effet faible ou fort

Figure 127 – Effets de la fiscalité ou de la simili-fiscalité

Source : Présente étude

- **Efficience de la fiscalité et de la simili-fiscalité.** On remarque que le tableau précédent reste le même pour la *simili-fiscalité*. On obtient alors le tableau en **Figure 128**, en élargissant le concept d’effet au concept d’efficience, et en faisant apparaître, pour plus de simplicité, des *efficience composées* au lieu de certaines *efficience fondamentales* (v. § 824) :

IPP	Fiscalité ou Simili-fiscalité
Considérations intrinsèques à l’IPP	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes économiques (taxes et subventions) • Efficience finales diverses (par exemple environnementales)

Effets spatiaux, personnels et téléologiques sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Efficience incitative (ou plus rarement obligatoire¹⁴⁷⁷ / répressive¹⁴⁷⁸) ou budgétaire¹⁴⁷⁹ • Efficience faible ou forte
Effets temporels-causals sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Efficience permanente mais non subsistante • Efficience directe (application de l'instrument fiscal ou simili-fiscal) ou indirecte (utilisation des recettes fiscales ou simili-fiscales)

Figure 128 – Efficiences de la fiscalité ou de la simili-fiscalité

Source : Présente étude

- **Efficiences environnementales de la fiscalité environnementale et de la simili-fiscalité environnementale.** On obtient donc le tableau en **Figure 129** pour la fiscalité environnementale et la simili-fiscalité environnementale, si l'on s'attache à leurs effets notamment environnementaux :

IPP	Fiscalité environnementale ou Simili-fiscalité environnementale
Considérations intrinsèques à l'IPP	<ul style="list-style-type: none"> • Influence sur les comportements provenant de causes économiques (taxes et subventions) • Efficience notamment environnementale
Effets spatiaux, personnels et téléologiques sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Efficience environnementale incitative (ou plus rarement obligatoire / répressive) ou budgétaire • Efficience environnementale faible ou forte
Effets temporels-causals sur les comportements des AE	<ul style="list-style-type: none"> • Efficience environnementale permanente mais non subsistante • Efficience environnementale directe (application de l'instrument fiscal ou simili-fiscal) ou indirecte (utilisation des recettes fiscales ou simili-fiscales)

Figure 129 – Efficiences environnementales de la fiscalité environnementale et de la simili-fiscalité environnementale

Source : Présente étude

- 851. **Simplifications concernant l'efficience environnementale des instruments simili-fiscaux.** Les instruments simili-fiscaux environnementaux disposent donc

¹⁴⁷⁷ Efficience attractive et quasi-contraignante.

¹⁴⁷⁸ Efficience répulsive et quasi-contraignante.

¹⁴⁷⁹ Efficience capacitaire financière.

d'un nombre varié d'efficacités environnementales. Par commodité, on effectue ici certaines simplifications pour la suite de l'étude.

- **Simplification concernant les efficacités environnementales incitatives, obligatoires et répressives des instruments simili-fiscaux.** Dans les faits, les instruments simili-fiscaux environnementaux disposent souvent d'efficacité environnementale incitative, et plus rarement d'efficacité environnementale obligatoire ou répressive¹⁴⁸⁰. Sauf mention contraire, dans la suite de l'étude on parlera donc uniquement, s'il y a lieu, d'*efficacité environnementale incitative* des instruments simili-fiscaux, que l'on opposera à leur *efficacité environnementale budgétaire*.
- **Simplification concernant les efficacités environnementales directes et indirectes des instruments simili-fiscaux.** Un instrument simili-fiscal consiste schématiquement en un flux financier entre un agent et l'État. Cet instrument va donc disposer d'*efficacité environnementale directe* au titre de son action sur les comportements de l'agent assujéti, mais également d'*efficacité environnementale indirecte* au titre de son action sur les ressources financières de la puissance publique lorsque les recettes qu'il génère (*respectivement* consomme) sont affectées de manière prédéterminée ¹⁴⁸¹ à des finalités favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement).

¹⁴⁸⁰ N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, op. cit., § 411.

¹⁴⁸¹ Concernant l'efficacité environnementale indirecte, cette précision sur le caractère *prédéterminé* de l'affectation des recettes est nécessaire pour que l'impact environnemental positif généré par l'instrument simili-fiscal ait été produit *de manière ciblée* (v. définition de l'efficacité environnementale au § 842). En effet, autrement il serait par exemple possible d'arguer que tout type de prélèvement affecté au budget général de l'État (par exemple l'impôt sur les sociétés) possède une efficacité environnementale budgétaire, étant donné que le budget général est lui aussi susceptible de financer des actions à visée environnementale. 2 types d'approches sont possibles pour établir ce caractère prédéterminé :

- *Approche juridique du caractère prédéterminé, plutôt adaptée pour les analyses à l'échelle d'un dispositif simili-fiscal donné* : Ce caractère prédéterminé procédera dans ce cas d'une *affectation juridique formelle* des recettes d'un instrument simili-fiscal à des fins écologiques. Dans ce cas les instruments disposant d'une efficacité environnementale budgétaire seront principalement les taxes fiscales et les marchés de droits à polluer. C'est cette acception du caractère prédéterminé que l'on utilisera en général pour analyser l'efficacité environnementale budgétaire à l'échelle individuelle d'un dispositif simili-fiscal, étant donné que l'affectation juridique formelle prendra par définition place à cette échelle.
- *Approche politique du caractère prédéterminé, plutôt adaptée pour les analyses budgétaires transverses à plusieurs dispositifs simili-fiscaux* : Ce caractère prédéterminé procédera dans ce cas d'une *affectation politique informelle* de tout ou partie des recettes de la fiscalité environnementale à des fins écologiques, sans pour autant qu'il y ait eu d'affectation juridique formelle à l'échelle individuelle des dispositifs simili-fiscaux. C'est cette acception du caractère prédéterminé que l'on utilisera en général pour analyser l'efficacité environnementale budgétaire à une échelle plus macroscopique, englobant tout ou partie de la simili-fiscalité et étant transverse à plusieurs dispositifs simili-

- **Prélèvement simili-fiscal :**

- **Efficiences environnementales directes et indirectes.** Un prélèvement simili-fiscal peut disposer de différentes efficiences environnementales directes et indirectes, présentées de manière synthétique en **Figure 130** :

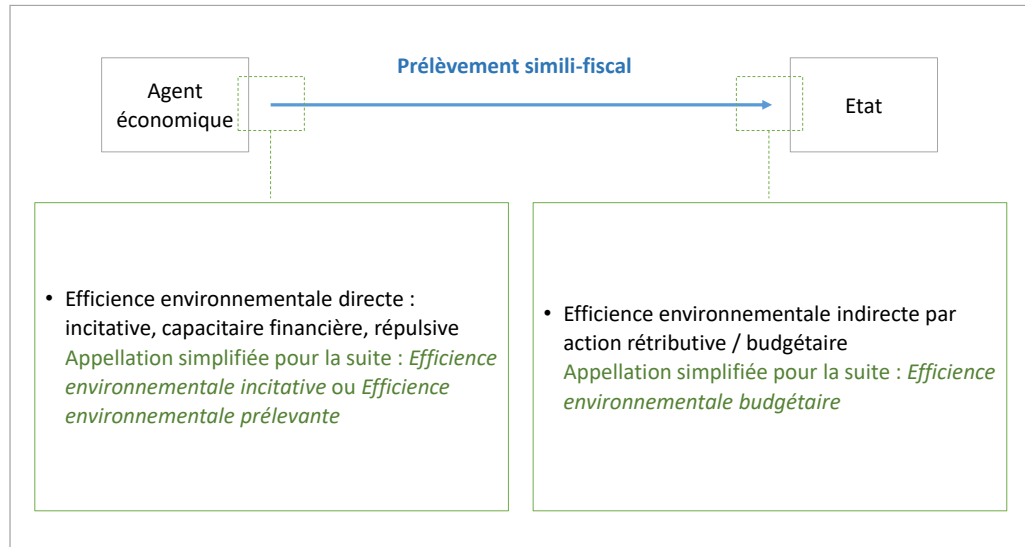


Figure 130 – *Efficiences environnementales possibles d'un prélèvement simili-fiscal (version non simplifiée)*

Source : Présente étude

- Efficiences environnementales directes :
 - **Efficiences environnementales incitative, capacitaire financière, répulsive et directe** en décourageant financièrement certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement¹⁴⁸².
- Efficiences environnementales indirectes :
 - **Efficiences environnementales indirecte incitative par action rétributive**, en générant des recettes affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, au financement d'IPP futurs ayant vocation à encourager, financièrement ou non,

fiscaux, étant donné que l'affectation politique informelle prendra souvent place à cette échelle.

¹⁴⁸² Pour rappel, un *comportement dynamiquement défavorable à l'environnement* est un nouveau comportement induisant soit une diminution d'externalité environnementale positive, soit une augmentation d'externalité environnementale négative par rapport au comportement actuel de l'agent concerné. V. § 806 pour une définition de cette notion.

certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement¹⁴⁸³.

- **Efficiences environnementales indirectes budgétaires par action rétributive**, en générant des recettes affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, au financement d'IPP futurs ayant vocation à financer certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.

- **Pour la suite de l'étude :**

- Par *efficience environnementale incitative* d'un prélèvement similit-fiscal :
 - On désignera, de manière naturelle¹⁴⁸⁴, l'*efficience environnementale incitative, capacitaire financière, répulsive et directe* de ce prélèvement similit-fiscal. On remarquera par ailleurs que cette efficience correspond alors à la dimension incitative de la fiscalité¹⁴⁸⁵.
- Par *efficience environnementale budgétaire* d'un prélèvement similit-fiscal :
 - On désignera, de manière non naturelle¹⁴⁸⁶ et par abus de langage, l'*efficience environnementale budgétairement indirecte*^{1487 1488} de ce prélèvement similit-fiscal du prélèvement similit-fiscal. On remarquera par ailleurs que cette efficience correspond alors à la dimension budgétaire de la fiscalité¹⁴⁸⁹.

¹⁴⁸³ Pour rappel, un *comportement dynamiquement favorable à l'environnement* est un nouveau comportement induisant soit une augmentation d'externalité environnementale positive, soit une diminution d'externalité environnementale négative par rapport au comportement actuel de l'agent concerné. V. § 806 pour une définition de cette notion.

¹⁴⁸⁴ Cette désignation est « naturelle » du fait du caractère *direct* de l'efficience environnementale incitative concernée.

¹⁴⁸⁵ *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit.*, pp. 3 et suivantes.

¹⁴⁸⁶ Cette désignation est « non naturelle » du fait du caractère *indirect* de l'efficience environnementale budgétaire concernée.

¹⁴⁸⁷ Cette efficience rassemble *efficience environnementale budgétairement indirecte incitative* et *efficience environnementale budgétairement indirecte budgétaire*.

¹⁴⁸⁸ Donner le nom d'*efficience environnementale budgétaire* à l'*efficience environnementale budgétairement indirecte* d'un prélèvement similit-fiscal n'entraîne pas de conflits d'appellation, étant donné qu'on choisit parallèlement de négliger l'*efficience environnementale budgétaire directe* d'un prélèvement similit-fiscal.

¹⁴⁸⁹ *Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », op. cit.*, pp. 3 et suivantes.

- Pour désigner cette efficacité, afin d'éviter les confusions, on n'utilisera pas l'appellation d'*efficacité environnementale rétributive*, que l'on réservera aux dispositifs disposant d'efficacité environnementale rétributive/budgétaire *directe*, c'est-à-dire les rétributions simili-fiscales.
 - Par *efficacité environnementale prélevante* d'un prélèvement simili-fiscal :
 - On désignera, de manière naturelle, l'*efficacité environnementale incitative, capacitaire financière, répulsive et directe* de ce prélèvement simili-fiscal.
- **Rétribution simili-fiscale.**

- **Efficacités environnementales directes et indirectes** : Une rétribution simili-fiscale peut disposer de différentes efficacités environnementales directes, présentées de manière synthétique en **Figure 131** :

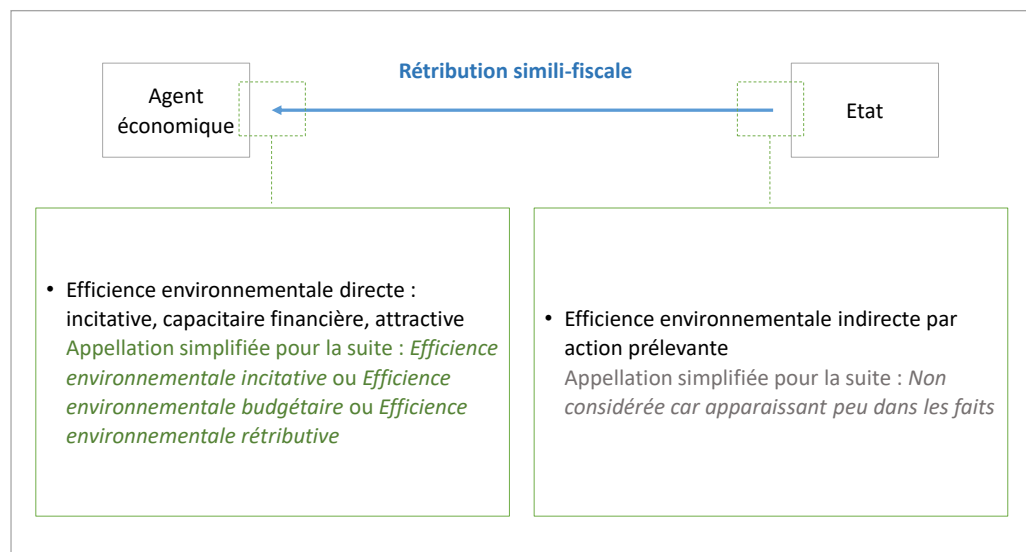


Figure 131 – Efficacités environnementales possibles d'une rétribution simili-fiscale (version non simplifiée)

Source : Présente étude

- Efficacité environnementale directe :
 - **Efficacité environnementale incitative, capacitaire financière, attractive et directe** en encourageant financièrement certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.

- **Efficiences environnementales indirectes :**
 - **Efficiences environnementales indirectes incitatives par action prélevante**, en consommant des recettes qui auraient dû être affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, au financement d'IPP futurs ayant vocation à encourager certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement, les recettes consommées finançant alors des fins moins dynamiquement défavorables à l'environnement.
 - **Efficiences environnementales indirectes budgétaires par action prélevante**, en consommant des recettes qui auraient dû être affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, au financement d'IPP futurs ayant vocation à financer certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement, les recettes consommées finançant alors des fins moins dynamiquement défavorables à l'environnement.

- Pour la suite de l'étude :

- Par *efficience environnementale incitative* d'une rétribution simili-fiscale :
 - On désignera, de manière naturelle ¹⁴⁹⁰, *l'efficience environnementale incitative, capacitaire financière, attractive et directe* de cette rétribution simili-fiscale.
- Par *efficience environnementale budgétaire* d'une rétribution simili-fiscale :
 - On désignera, de manière naturelle, *l'efficience environnementale incitative, capacitaire financière, attractive et directe* de cette rétribution simili-fiscale.
- Par *efficience environnementale rétributive* d'une rétribution simili-fiscale :
 - On désignera, de manière naturelle, *l'efficience environnementale incitative, capacitaire financière, attractive et directe* de cette rétribution simili-fiscale, qui a un caractère rétributif.

¹⁴⁹⁰ Cette désignation est « naturelle » du fait du caractère *direct* de l'efficience environnementale incitative concernée.

- On négligera, pour des raisons de rareté, l'efficienne *environnementale indirecte par action prélevante*¹⁴⁹¹ de cette rétribution simili-fiscale. En effet, celle-ci apparaîtra peu dans les faits, étant donné qu'il s'agit de consommer des recettes affectées à de manière prédéterminée à d'autres fins que celles initialement prévues par l'affectation.
 - Pour désigner cette efficacité, afin d'éviter les confusions, on n'utilisera pas l'appellation d'efficienne *environnementale prélevante*, que l'on réservera aux dispositifs disposant d'efficacité environnementale prélevante *directe*, c'est-à-dire les prélèvements simili-fiscaux.
- **Simplifications concernant l'efficacité environnementale prélevante et rétributive des instruments simili-fiscaux :**
 - **Efficacité environnementale prélevante :**
 - On remarque que les notions d'*instruments fiscaux dotés d'efficacité environnementale prélevante* et de *prélèvements fiscaux dotés d'efficacité environnementale* coïncident, et on utilisera indifféremment ces deux notions sous l'appellation de *prélèvements fiscaux environnementaux*. Pour rappel, cette catégorie inclut les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales).
 - On remarque que les notions d'*instruments simili-fiscaux dotés d'efficacité environnementale prélevante* et de *prélèvements simili-fiscaux dotés d'efficacité environnementale* coïncident, et on utilisera indifféremment ces deux notions sous l'appellation de *prélèvements simili-fiscaux environnementaux*. Pour rappel, cette catégorie inclut les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), redevances pour service rendu, achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
 - **Efficacité environnementale rétributive :**
 - On remarque que les notions d'*instruments fiscaux dotés d'efficacité environnementale rétributive* et de *rétributions fiscales dotées d'efficacité environnementale* coïncident, et on utilisera indifféremment ces deux notions sous l'appellation de *rétributions fiscales environnementales*. Pour rappel, cette catégorie inclut les instruments suivants : dépenses fiscales.

¹⁴⁹¹ Cette efficacité rassemble efficacité *environnementale budgétairement indirecte incitative* et efficacité *environnementale budgétairement indirecte budgétaire*.

- On remarque que les notions d'*instruments simili-fiscaux dotés d'efficience environnementale rétributive* et de *rétributions simili-fiscales dotées d'efficience environnementale* coïncident, et on utilisera indifféremment ces deux notions sous l'appellation de *rétributions simili-fiscales environnementales*. Pour rappel, cette catégorie inclut les instruments suivants : dépenses fiscales, subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.

852. **Efficiences environnementales simplifiées des instruments simili-fiscaux.** On remarque alors que les définitions posées au § 30 constituaient en réalité des définitions simplifiées¹⁴⁹² des différents types d'efficience environnementales d'un instrument simili-fiscal. Ces définitions sont rappelées ci-dessous et présentées de manière synthétique en **Figure 132** et en **Figure 133**.

- Efficience environnementale incitative et budgétaire :
 - *Efficience environnementale incitative* (concernant un *instrument simili-fiscal ; version simplifiée*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en encourageant (*respectivement* décourageant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement). [Rappel]
 - *Efficience environnementale budgétaire* (concernant un *instrument simili-fiscal ; version simplifiée*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement. [Rappel]
 - Un prélèvement simili-fiscal est doté d'efficience environnementale budgétaire lorsqu'il génère des recettes affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, à des finalités dynamiquement favorables à l'environnement.
 - Une rétribution simili-fiscale est dotée d'efficience environnementale budgétaire lorsqu'elle finance certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.
- Efficience environnementale prélevante et rétributive :
 - *Efficience environnementale prélevante* (concernant un *instrument simili-fiscal ; version simplifiée*) : Aptitude d'un prélèvement simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en définançant directement certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement. On parlera alors de *prélèvement simili-*

¹⁴⁹² Au vu des remarques du § 851.

fiscal environnemental. Cette catégorie inclut les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales. [Rappel]

- **Efficiences environnementales rétributive** (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'une rétribution simili-fiscale à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant directement certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement. On parlera alors de *rétribution simili-fiscale environnementale*. Cette catégorie inclut les instruments suivants : dépenses fiscales, subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique. [Rappel]
- Efficience environnementale faible et forte :
 - **Efficiences environnementales faible** (concernant un *instrument simili-fiscal*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des diminutions d'externalités environnementales négatives. [Rappel]
 - **Efficiences environnementales forte** (concernant un *instrument simili-fiscal*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des augmentations d'externalités environnementales positives. [Rappel]

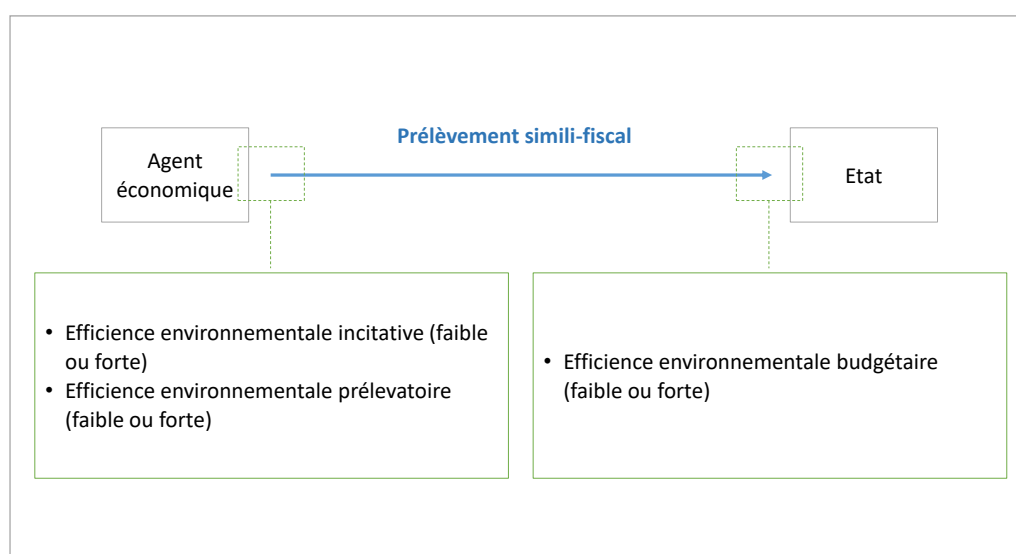


Figure 132 – Efficacités environnementales possibles d'un prélèvement simili-fiscal (version simplifiée)

Source : Présente étude

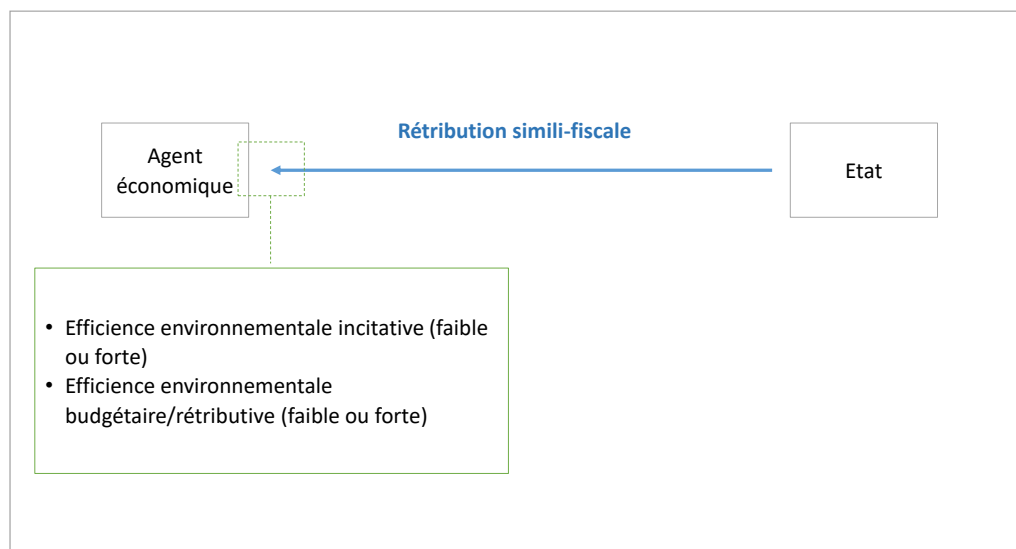


Figure 133 – *Efficiences environnementales possibles d’une rémunération simi-fiscale (version simplifiée)*

Source : *Présente étude*

853. **Conclusion | Chapitre 2 – L’influence de la puissance publique sur les agents.**

L’intérêt général constitue la finalité de l’action publique, et fonde différents objectifs d’intérêt général que l’État poursuit et sert à l’aide d’instruments de politique publique. En particulier, l’objectif d’intérêt général de préservation de l’environnement représente aujourd’hui un enjeu majeur au vu des fortes dégradations subies par l’environnement naturel, notamment du point de vue du climat¹⁴⁹³ et de la biodiversité¹⁴⁹⁴. Parmi les différents instruments de politique publique écologique, la simi-fiscalité environnementale peut avoir un rôle majeur à jouer, du fait de la profondeur et l’étendue des effets qu’elle est apte à produire, tout en laissant une certaine liberté aux agents auxquels elle s’applique. Ce sont pour de telles raisons que le dispositif central principal du système SHAPE présenté dans cette étude est un instrument simi-fiscal environnemental, la CPA.

854. **Transition.** On examine à présent les interactions possibles entre un agent et l’environnement naturel, pour en poser une typologie et en étudier les conséquences.

¹⁴⁹³ GIEC, *Changements climatiques 2014: Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II et III au cinquième Rapport d’évaluation du Groupe d’experts intergouvernemental sur l’évolution du climat*, op. cit.

¹⁴⁹⁴ R. LACY, « L’érosion de la biodiversité. À l’aube d’une décennie décisive », in *Ramses 2021*, Ramses, Paris, Institut français des relations internationales, 2020, pp. 68-71.

Chapitre 3 – Les interactions entre les agents et l’environnement

855. **Introduction.** Tout étant lié dans le domaine de l’écologie¹⁴⁹⁵, il est nécessaire de mener une politique publique environnementale capable de remédier à l’ensemble de l’empreinte écologique de la société. On examine donc ici en détail les manières dont un agent peut impacter négativement ou positivement l’environnement naturel, ainsi que les conséquences, notamment économiques que cela engendre pour l’ensemble de la société.
856. **Conventions.** L’ensemble des notations introduites dans cette partie seront valables pour tout le reste de l’étude.
857. **Plan d’étude.** On définit tout d’abord la notion *d’interaction entre un agent et l’environnement naturel* pour désigner tout comportement de cet agent entraînant un impact environnemental (– Section 1 –). On expose ensuite les différents flux économiques, *classiques* et *environnementaux*, auxquels donnent lieu de telles interactions (– Section 2 –).

Section 1 – La notion d’interaction entre un agent et l’environnement

858. **Introduction.** Un agent, par les comportements qu’il adopte, impacte l’Univers Ω , et notamment son environnement naturel (**Figure 134**). Les comportements d’un agent entraînant un impact environnemental positif ou négatif peuvent prendre de très nombreuses formes, par exemple : émissions de gaz à effet de serre, rejets de métaux lourds, artificialisation des sols ou encore prélèvements de faune et de flore au-delà des capacités de renouvellement des écosystèmes naturels. Pour mieux appréhender et influencer sur de tels comportements, il apparaît donc nécessaire de tout d’abord poser une classification simple, systématique des différentes manières de polluer ou dépolluer l’environnement.

¹⁴⁹⁵ Les écosystèmes naturels sont en effet marqués par de fortes relations d’interdépendances entre facteurs biotiques (espèces vivantes) et abiotiques (facteurs physico-chimiques non vivants tels que les facteurs climatiques, chimiques ou topographiques), rendant nécessaire une approche globale de l’écologie. V. par exemple à ce sujet : J.A. MCNEELY, « Nature, biodiversité et écosystème », *op. cit.*, pp. 93 et suivantes.

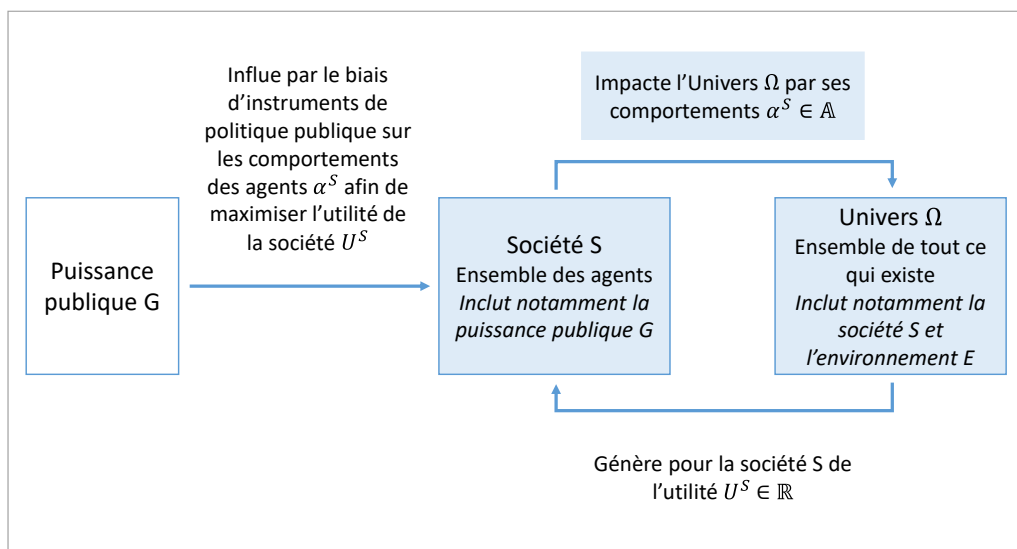


Figure 134 – Modèle théorique général : Interactions entre les agents et l'environnement

Source : Présente étude

859. **Interactions directes et indirectes entre un agent et l'environnement**¹⁴⁹⁶. Un agent i peut interagir avec son environnement soit directement, soit indirectement. On pose ici les définitions qui seront utilisées dans la suite de l'étude (**Figure 135**) :

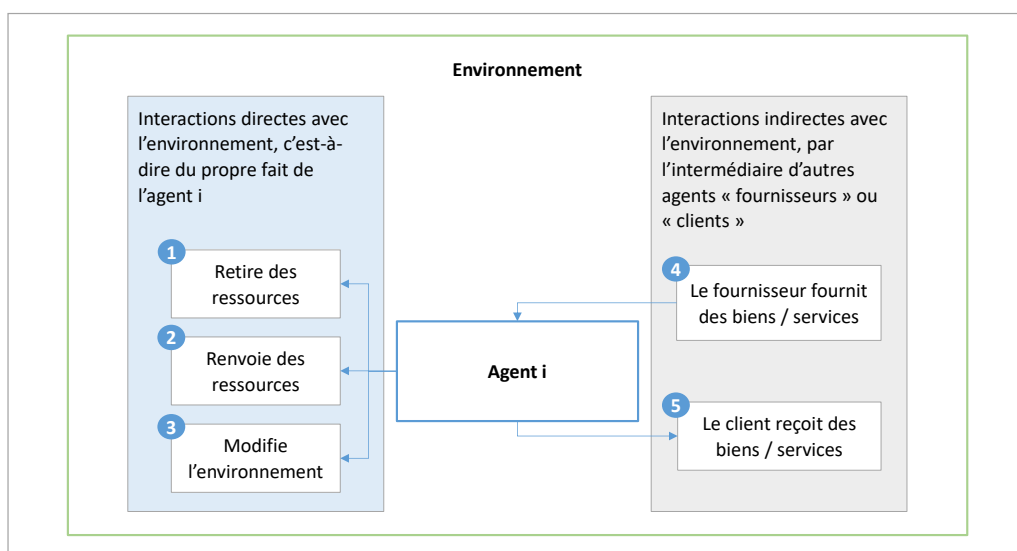


Figure 135 - Interactions directes et indirectes entre un agent et l'environnement

¹⁴⁹⁶ Les notions d'interactions directes et indirectes avec l'environnement sont respectivement très proches des notions de flux élémentaires et de flux économiques utilisées dans la méthode normalisée d'Analyse du cycle de vie d'un système (ACV). V. notamment : P.-M. GUINEHEUC, « L'analyse du cycle de vie dans l'entreprise », *op. cit.*

- **Interaction entre un agent i et son environnement.** Comportement d'un agent i entraînant un impact environnemental, c'est-à-dire une modification de l'environnement naturel $E \subset \Omega$.
- **Interaction directe entre un agent i et son environnement :** Interaction entre l'agent i et son environnement n'ayant pas lieu par l'intermédiaire d'un agent tiers. Trois interactions fondamentales peuvent être dégagées :
 - **Retrait d'élément dans l'environnement (1).** L'agent i supprime de manière apparente l'élément concerné du milieu naturel ou tout au moins en fait disparaître les effets sur l'environnement, typiquement car cet élément a été utilisé, transformé ou séquestré dans le cadre des activités de l'agent i .
 - **Renvoi d'élément dans l'environnement (2).** L'agent i ajoute de manière apparente l'élément concerné au milieu naturel ou tout au moins en fait émerger les effets sur l'environnement, typiquement car cet élément a été jeté, issu d'une transformation ou libéré dans le cadre des activités de l'agent i .
 - **Modification de l'environnement (3).** L'agent i , indépendamment de tout retrait ou renvoi d'élément, modifie les caractéristiques de son environnement (modifications de propriétés physiques du milieu¹⁴⁹⁷, pur déplacement d'éléments lorsque celui-ci ne s'apparente pas à un retrait ou à un renvoi d'éléments¹⁴⁹⁸).
- **Interaction indirecte entre un agent i et son environnement :** Interaction entre l'agent i et son environnement ayant lieu par l'intermédiaire d'un ou plusieurs agents tiers. Deux interactions fondamentales peuvent être dégagées :
 - **Achat d'un bien ou service à un agent « fournisseur » (4).** L'agent i achète un bien ou service à un agent j usuellement appelé « fournisseur », ce qui revient pour lui à effectuer de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire de l'agent j , les interactions de type (1), (2) ou (3) qui ont eu lieu pour la production de ce bien ou service¹⁴⁹⁹.
 - **Vente d'un bien ou service à un agent « client » (5).** L'agent i vend un bien ou service à un autre agent j usuellement appelé « client », ce qui revient pour lui à effectuer de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire

¹⁴⁹⁷ Par exemple l'imperméabilisation de sols artificialisés.

¹⁴⁹⁸ Par exemple le pur déplacement de grandes quantités de sables et graviers à des fins d'aménagement.

¹⁴⁹⁹ De plus, dans le système SHAPE (v. suite de l'étude), l'agent i est présumé *endosser* la responsabilité de cette interaction indirecte en lieu et place de son fournisseur, car l'agent i est le bénéficiaire du bien ou service vendu. Cela justifie que l'agent i paie au fournisseur d'un *prix environnemental* sur le bien ou service concerné.

de l'agent j, les interactions de type (1), (2) ou (3) qui auront lieu lors de l'utilisation et la fin de vie de ce bien ou service¹⁵⁰⁰.

- **Remarques :**

- En pratique, une interaction entre un agent et son environnement entremêle presque systématiquement ces types d'interactions fondamentales : on se convaincra par exemple que l'extraction de gaz de schiste par fracturation hydraulique fait intervenir l'ensemble des interactions fondamentales précédemment décrites¹⁵⁰¹.
- Par souci de simplicité, on désignera souvent une interaction par son interaction fondamentale la plus significative d'un point de vue environnemental¹⁵⁰².

860. **Interactions directes avec l'environnement à impact environnemental négatif.**

Les interactions directes entre un agent et son environnement peuvent impacter ce dernier de manière *négative*. De telles interactions directes peuvent être réparties en trois catégories (renvois, retraits, modifications), pour lesquelles on cite à chaque fois quelques exemples :

- **Renvois dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif.**

- Dans le milieu aérien : Renvois de gaz à effet de serre ou de polluants atmosphériques, pollution spatiale¹⁵⁰³.
- Dans le milieu terrestre : Renvois de métaux lourds, huiles minérales ou encore génération de déchets non traités de manière appropriée par

¹⁵⁰⁰ Cependant, dans le système SHAPE (v. suite de l'étude), l'agent i est présumé transférer la responsabilité de cette interaction indirecte à son client, car ce client est le bénéficiaire du bien ou service vendu. Cela justifie que l'agent i reçoive de la part du client un *prix environnemental* soit *de production* si ce dernier est assujéti à la CPA, soit *complet* si ce dernier n'est pas assujéti à la CPA.

¹⁵⁰¹ Cette opération vise à extraire du gaz de schiste (1), en injectant un fluide constitué d'eau et d'adjuvants chimiques demeurant en partie dans le sous-sol post-opération (2) et modifie l'équilibre tectonique local en favorisant parfois l'activité sismique (3). L'agent menant l'opération sous-traite éventuellement certaines opérations telles que la fabrication des machines utilisées ou du fluide de fracturation (4) et vise à revendre le gaz de schiste ainsi extrait (5).

¹⁵⁰² Par exemple, l'aménagement d'une route inclut de manière rigoureuse un *retrait d'éléments* (prélèvement de terre pour préparer et aplanir le terrain), un *renvoi d'éléments* (pose d'un revêtement, le plus souvent des produits bitumeux) et une *modification de l'environnement* (imperméabilisation du sol). Pour autant, parmi ces trois interactions fondamentales, c'est l'imperméabilisation du sol qui souvent aura l'impact sur le plus significatif sur l'environnement, car menaçant la biodiversité locale : on considèrera donc que l'aménagement d'une route constitue principalement une *modification de l'environnement*.

¹⁵⁰³ Dégradations environnementales d'origine humaine causées par l'exploration de l'espace, et plus particulièrement l'introduction de débris en orbite autour de la Terre susceptibles de compliquer cette même exploration spatiale (Syndrome de Kessler). V. F. ALBY, J. ARNOULD et A. DEBUS, *La pollution spatiale sous surveillance*, Ellipses, 2007.

l'agent économique ou ses sous-traitants¹⁵⁰⁴ (ces déchets sont donc bien directement « renvoyés dans l'environnement »).

- Dans le milieu aquatique : Renvois de nitrates, phosphates.
- **Retraits depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental positif.**
 - Dans le milieu aérien : Prélèvements de faune aérienne.
 - Dans le milieu terrestre : Prélèvements de sables, de faune et flore terrestres.
 - Dans le milieu aquatique : Prélèvements d'eau douce, de faune et flore aquatiques.
- **Modifications de l'environnement.** Les modifications de l'environnement, indépendamment d'éventuels renvois ou retraits d'éléments, peuvent également en tant que telles avoir un impact négatif sur l'environnement.
 - Dans le milieu terrestre : Artificialisation des sols, forage d'un puit de pétrole.
 - Dans le milieu aquatique : Établissement d'un barrage¹⁵⁰⁵.

861. **Interactions directes avec l'environnement à impact environnemental positif.** Les interactions directes entre un agent et son environnement peuvent également impacter ce dernier de manière *positive*. De telles interactions directes peuvent être réparties en trois catégories (renvois, retraits, modifications), pour lesquelles on cite à chaque fois quelques exemples :

- **Renvois dans l'environnement d'éléments à impact environnemental positif.**
 - Dans le milieu aérien : Repeuplement de faune aérienne selon des modalités respectueuses des écosystèmes naturels.
 - Dans le milieu terrestre : Repeuplement de faune terrestre selon des modalités respectueuses des écosystèmes naturels.
 - Dans le milieu aquatique : Production d'eau douce dans des zones en stress hydrique, repeuplement de faune aquatique selon des modalités respectueuses des écosystèmes naturels.
- **Retraits depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif.**
 - Dans le milieu aérien : Ensemble des procédés et technologies permettant de purifier l'air, séquestration géologique de dioxyde de carbone

¹⁵⁰⁴ Cette notion inclut donc les déchets traités par la collectivité, les dépôts sauvages ainsi que les décharges illégales. V. S3PI HAINAUT CAMBRESIS DOUAISIS, *Différencier les dépôts illégaux de déchets*, 21 septembre 2017.

¹⁵⁰⁵ En tant que celui-ci peut avoir des conséquences indésirables sur la faune et la flore aquatique.

consistant à collecter celui-ci dans les fumées d'installations industrielles pour le comprimer puis le stocker via injection dans le sous-sol terrestre ou marin.

- Dans le milieu terrestre : Traitement de sols pollués.
 - Dans le milieu aquatique : Ensemble des procédés et technologies permettant de purifier les eaux usées, réhabilitation d'une zone humide pour éviter l'eutrophisation d'un lac, traitement des nappes phréatiques polluées.
- **Modifications de l'environnement.** Les modifications de l'environnement, indépendamment d'éventuels renvois ou retraits d'éléments, peuvent également en tant que telles avoir un impact positif sur l'environnement.
- Dans le milieu terrestre : Renaturation des sols, bouchage d'un puit de pétrole afin d'éviter des émanations ou rejets toxiques, voire plus gravement une marée noire¹⁵⁰⁶.
 - Dans le milieu aquatique : Destruction d'un barrage afin de permettre le rétablissement de la biodiversité.

862. **Transition.** L'ensemble des interactions possibles entre un agent et son environnement peut donc être classifié entre *interactions directes avec l'environnement*, lorsque l'agent impacte lui-même l'environnement naturel, et *interactions indirectes avec l'environnement*, lorsque l'agent impacte l'environnement naturel par l'intermédiaire d'un ou plusieurs autres agents nommés « fournisseurs » ou « clients ». On détaille à présent les flux économiques engendrés par de tels interactions pour l'agent à l'origine de l'interaction ainsi que la société.

Section 2 – Les flux économiques engendrés par les interactions entre agents et l'environnement

863. **Introduction.** Les interactions directes et indirectes entre un agent i et son environnement sont susceptibles d'engendrer diverses variations d'utilité pour les agents i et j ainsi que l'ensemble de la société S (**Figure 136**). On supposera que de telles *variations d'utilité* sont valorisables économiquement, et on les dénommera *flux économiques* dans cette section. De tels flux économiques peuvent survenir entre un agent et l'État représentant la société S , ou bien entre deux agents. On posera une distinction entre flux économiques dits « classiques » ou « privés », et flux économiques dits « environnementaux » ou « externes ».

¹⁵⁰⁶ « Marée noire : BP a commencé le cimentage du puits », *Le Monde.fr*, 4 août 2010.

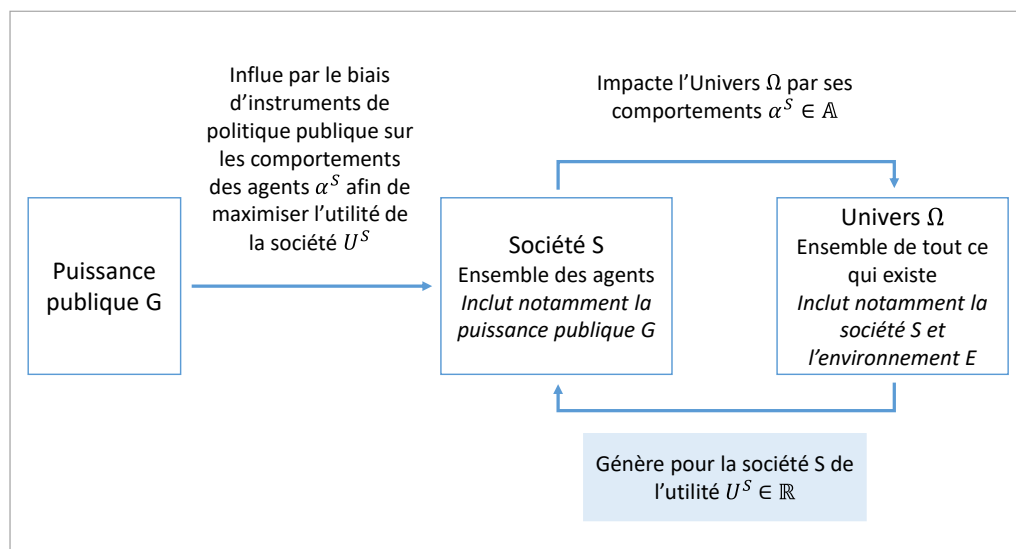


Figure 136 – Modèle théorique général : Flux économiques engendrés par les interactions entre agents et l'environnement

Source : Présente étude

864. **Définitions et exemple introductif.** On s'appuie ici sur un cadre théorique de référence utilisé en évaluation des coûts, développé en particulier par Claude Riveline¹⁵⁰⁷

- **Coût** : « Le coût d'une décision ou d'un événement est, pour un observateur déterminé (1), l'échéancier des différences (2) entre toutes les dépenses effectives prises en compte par cet observateur si la décision est appliquée ou l'événement réalisé, et les dépenses effectives prises en compte par le même observateur dans un scénario de référence (3) donné »¹⁵⁰⁸. Le coût d'une décision ou d'un événement est donc en réalité :
 - Un échéancier de différences de gains et pertes (2), que l'on peut rassembler en une valeur actualisée unique à l'aide d'un taux d'actualisation ;
 - Entre le scénario où la décision ou événement intervient et un scénario de référence (3) ;
 - Au regard d'un observateur (1), qui dispose d'un intérêt propre et à ce titre est porté à prendre en compte des coûts qui lui sont spécifiques. Cette diversité s'exprime par trois facteurs :
 - Le périmètre spatial de gains et pertes que cet observateur choisit de prendre en compte. Ces gains et pertes peuvent être :

¹⁵⁰⁷ C. RIVELINE, *Evaluation des coûts. Eléments d'une théorie de la gestion*, op. cit.

¹⁵⁰⁸ Nous soulignons

- *Monétaires*¹⁵⁰⁹ :
 - *Non monétaires*^{1510 1511}.
- Le *périmètre temporel de gains et pertes* que cet observateur choisit de prendre en compte. En effet, « tout observateur se fixe, explicitement ou non, un horizon au-delà duquel il se désintéresse des conséquences »¹⁵¹².
- **Exemple introductif - Coût environnemental d'un comportement polluant pour la société S.**
 - **Conventions adoptées.** Pour mieux cerner la notion de coût environnemental d'un comportement polluant pour la société S, il est par exemple possible de fixer les conventions suivantes pour précisément déterminer le coût environnemental d'un comportement polluant :
 - **Scénario de référence.** L'entreprise concernée ne met pas en œuvre le comportement polluant dont on veut estimer le coût environnemental.
 - **Observateur.** La société S, c'est-à-dire l'ensemble des agents.
 - **Périmètre temporel.** Le plus pertinent serait en soi de ne pas retenir de limitations dans le temps, en tant que les effets induits par la pollution sont pour certains de très long terme. Une convention envisageable pourrait cependant être d'adopter comme horizon de temps l'année 2050, voire 2100, ainsi que le font la plupart des études portant sur le réchauffement climatique¹⁵¹³.
 - **Périmètre spatial présenté sous forme d'échéancier de gains et pertes.** Deux types de pertes semblent devoir être prises en compte :
 - **Pertes liées à la persistance de l'impact environnemental engendré par la pollution :** Pertes supportées par *l'ensemble des agents* (hospitalisations,

¹⁵⁰⁹ On peut prendre comme exemple la décision de fermeture d'usine déficitaire. La direction financière, qui n'est portée à prendre en compte que des coûts internes, jugera la décision très bénéficiaire. En revanche, la puissance publique, qui prend en compte des coûts sociaux (tel que celui engendré par le chômage ou la dégradation du tissu économique local), pourra avoir un avis différent.

¹⁵¹⁰ On peut prendre comme exemple la décision de construire une école du point de vue de l'état. Bien que celle-ci ne produise à priori aucun retour financier, l'état peut tout de même choisir de construire cette école en raison des nombreux bénéfices sociaux et économiques que celle-ci est susceptible d'engendrer pour le tissu local.

¹⁵¹¹ L'auteur dénomme de tels gains et pertes « éléments non quantifiables ».

¹⁵¹² C. RIVELINE, *Evaluation des coûts. Eléments d'une théorie de la gestion, op. cit.*, chap. VI, Définition générale des coûts.

¹⁵¹³ *Changement climatique : les résultats des nouvelles simulations françaises (projet CMIP6), op. cit.*

absentéisme, perte de productivité des entreprises), à long terme et à court terme, du fait de la dégradation de l'environnement (montée des eaux, acidification des océans, disparition d'espèces, augmentation de la fréquence des phénomènes extrêmes). Ainsi, le coût annuel de la pollution de l'air avait été estimé en 2015 à environ 100 milliards d'euros pour la France uniquement¹⁵¹⁴.

- **Pertes liées à la remédiation de l'impact environnemental engendré par la pollution si celle-ci survient dans l'horizon temporel retenu** : Pertes supportées par *certaines agents dépollueurs* en raison des efforts entrepris pour remédier à l'impact environnemental engendré par cette pollution.

- **Perspectives.** On constate que la notion de coût environnemental pour la société S (que l'on nommera *coût environnemental externe*) est une forme particulière d'*externalité environnementale engendrée pour la société S* définie au paragraphe 805. On repartira donc de la notion d'*externalité environnementale* pour définir celle de coût environnemental externe.

865. **Plan d'étude.** On peut distinguer divers types de flux économiques et financiers, à la fois classiques et environnementaux, prenant place entre agents et État (**Figure 137**) :

Des flux financiers simili-fiscaux peuvent prendre place entre un agent et l'État. En effet, une interaction entre un agent *i* et l'environnement engendre un *coût environnemental externe* pour la société. Ce flux économique environnemental peut alors être internalisé par l'État au niveau de l'agent *i* en un *coût environnemental internalisé*, et typiquement financiarisé par le biais d'*instruments simili-fiscaux environnementaux* (s'opposant aux *instruments simili-fiscaux classiques*) (- Sous-section 1 -).

Des flux financiers marchands peuvent également prendre place entre agents. En effet, la mise à disposition d'un bien ou service par un agent *i* à un agent *j* engendre à la fois des *flux économiques environnementaux* (c'est-à-dire l'ensemble des coûts environnementaux internalisés par l'État au niveau des agents *i* et/ou *j*, ou bien la répercussion économique de tels coûts par d'autres agents) et des *flux économiques classiques* (c'est-à-dire l'ensemble des autres flux économiques prenant place entre agents). De tels flux économiques sont typiquement financiarisés par le biais de *prix classiques* et de *prix environnementaux* (- Paragraphe 2 -).

¹⁵¹⁴ « Pollution : chaque année, un coût de 101,3 milliards d'euros pour la France », *Le Monde.fr*, 15 juillet 2015.

Ainsi, divers types de flux financiers peuvent ainsi survenir entre agents et État, à savoir des *flux financiers classiques* (trouvant leur origine dans la mise en œuvre de prix classiques et d'instruments simili-fiscaux classiques) et des *flux financiers environnementaux* (trouvant leur origine dans la mise en œuvre de prix environnementaux et d'instruments simili-fiscaux environnementaux) (- Sous-section 3 -).

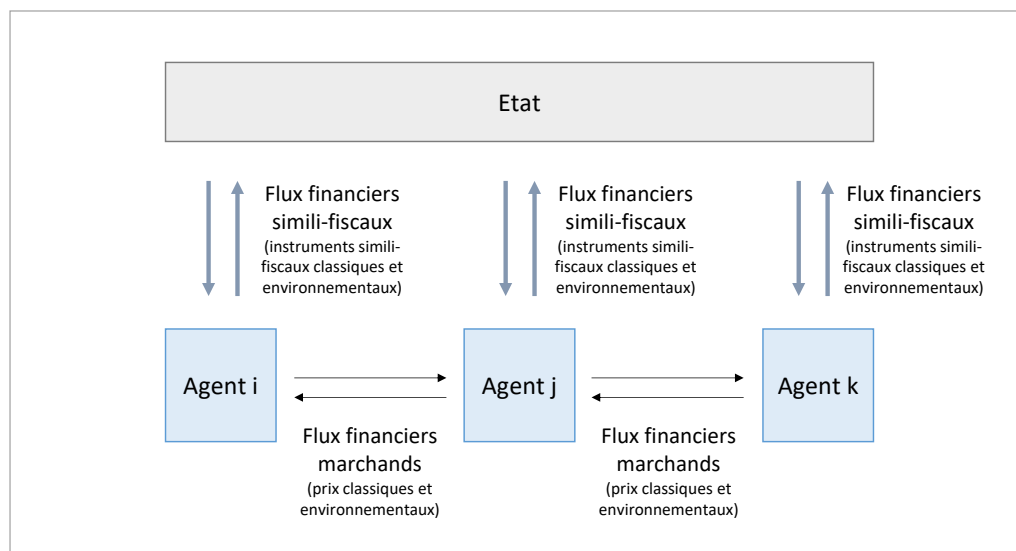


Figure 137 – Types de flux financiers entre agents et État

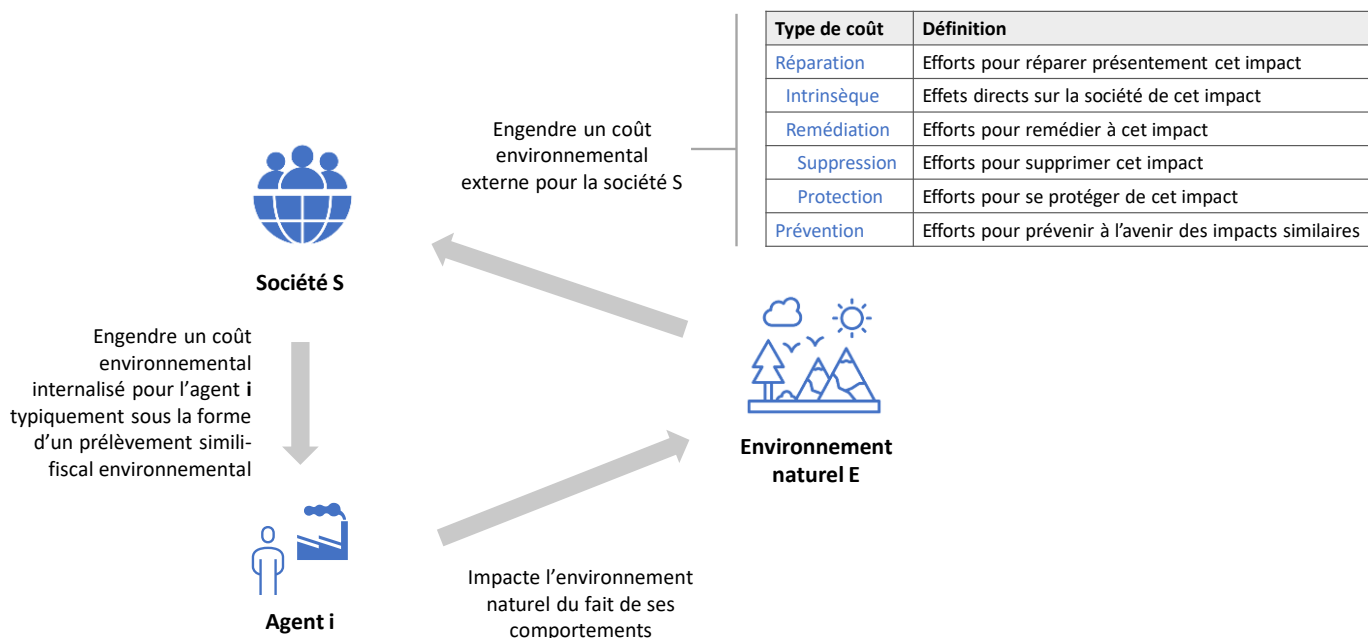
Source : Présente étude

Sous-section 1 – Les flux économiques donnant lieu à des flux financiers simili-fiscaux entre un agent et l'État

866. **Plan d'étude.** Une interaction directe ou indirecte entre un agent *i* et l'environnement engendre un flux économique pour la société, sous forme de *coût environnemental externe* (respectivement *valeur environnementale externe*) (- Paragraphe 1 -). Ce flux pourra être internalisé par l'État au niveau de l'agent *i* en un flux financier simili-fiscal entre l'agent et l'État, sous forme de *coût environnemental internalisé* (respectivement *valeur environnementale internalisée*) (- Paragraphe 2 -) (**Figure 138**).

Figure 138

Interaction entre un agent i et l'environnement entrainant un coût env. externe pour la société et un coût env. internalisé pour l'agent i



Source : C. DAO

Paragraphe 1 - Les flux économiques pour la société engendrés par le comportement d'un agent

867. Coût environnemental externe pour la société S en cas de pollution par l'agent i de l'environnement.

- *Coût environnemental externe*¹⁵¹⁵ d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale négative engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, provenant de l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement. On remarque que le *coût environnemental externe* engendré par une interaction est la cumulation interdépendante au cours du temps des *coûts environnementaux externes directs* et des *coûts environnementaux externes indirects* engendrés par cette interaction, que l'on définit ci-après.

¹⁵¹⁵ Cette notion de coût environnemental constitue en effet un type de *coût externe*. Etant donné que ces travaux se focalisent sur les thématiques environnementales, on se permet par commodité de confondre les deux appellations dans cette étude, bien que la notion de coût externe soit en toute rigueur plus large que la seule notion de coût externe environnemental.

- **Coût environnemental externe direct** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale négative engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, provenant, par le biais d'un *lien de causalité direct*, de l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement. Un cas particulier fondamental de *coût environnemental externe direct* est le coût de réparation de la pollution présente, que l'on nomme *coût environnemental de réparation*. Par commodité, on confondra ces deux notions.
 - **Coût environnemental de réparation** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale négative engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour *réparer présentement* l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement. Ce coût environnemental peut être vu au travers de deux prismes interdépendants¹⁵¹⁶, selon que l'on attache aux effets intrinsèques de la pollution sur la société *S* (*coût environnemental intrinsèque*), ou aux efforts nécessaires pour remédier à une telle pollution (*coût environnemental de remédiation*)¹⁵¹⁷.
 - **Coût environnemental intrinsèque** (ou *Coût environnemental d'inaction* ou *Coût environnemental de persistance* ou *Coût environnemental d'indemnisation* ou *Coût environnemental d'opportunité* ou *Coût environnemental de statu quo*) d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S* : Externalité environnementale négative engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des effets directs sur la société *S*¹⁵¹⁸ de l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement.

¹⁵¹⁶ En effet, les efforts entrepris par les agents économiques dépollueurs (coût environnemental de remédiation) vont à priori progressivement diminuer l'impact environnemental négatif de la pollution et donc ses répercussions sur l'activité de l'ensemble des agents économiques (coût environnemental intrinsèque). Il y a donc interdépendance entre ces deux coûts au cours du temps.

¹⁵¹⁷ Cette opposition entre *coût environnemental intrinsèque* et *coût environnemental de remédiation* apparaît fréquemment sous diverses formes. V. par exemple : H. LEVREL *et al.*, « Coût d'opportunité versus coût du maintien des potentialités écologiques : deux indicateurs économiques pour mesurer les coûts de l'érosion de la biodiversité », *Natures Sciences Sociétés*, 2012, vol. 20, n° 1, pp. 16-29.

¹⁵¹⁸ Un exemple serait la perte de productivité induite chez les autres agents économiques provenant de la pollution de l'air que l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement aurait engendrée

- **Coût environnemental de remédiation** (ou *Coût environnemental d'action curative*) *d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S*¹⁵¹⁹ : Externalité environnementale négative engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour remédier à l'impact environnemental¹⁵²⁰ négatif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement, c'est-à-dire soit supprimer cet impact environnemental négatif, soit s'en protéger.
 - **Coût environnemental de suppression** *d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S* : Externalité environnementale négative engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour supprimer¹⁵²¹ ¹⁵²² l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement.
 - **Coût environnemental de protection** *d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S* : Externalité environnementale négative engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour se protéger¹⁵²³ de l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement.
- Par convention, sous le terme de *coût environnemental de réparation*, on désignera alors la cumulation optimale au

¹⁵¹⁹ En toute rigueur, ces coûts ne sont à la charge que d'un ou plusieurs agents économiques dépollueurs. On pourra supposer cependant qu'ils sont supportés par toute la société, car de telles initiatives ont le plus souvent vocation à être subventionnées par la puissance publique, elle-même financée par l'ensemble des agents économiques principalement par le biais de l'instrument fiscal.

¹⁵²⁰ On parle bien de « remédiation à l'impact environnemental de l'interaction », et non de « remédiation à l'interaction », car il s'agit de l'objectif intéressant réellement un agent dépollueur. À titre d'exemple, les projets de séquestration des gaz à effet de serre visent à *supprimer leur impact sur le réchauffement climatique* en les stockant dans des réservoirs souterrains, non à les *supprimer en tant que tels*.

¹⁵²¹ Par exemple, les dépenses engagées pour restaurer des forêts dégradées, afin d'en rétablir l'intégrité écologique.

¹⁵²² Il n'est évidemment pas toujours possible, ou très difficile, de supprimer certains impacts environnementaux négatifs (par exemple, de nombreux sites naturels ont été durablement pollués par l'homme). Cela justifie d'ailleurs le recours à un critère incitatif imposant de garder le niveau de pollution en dessous d'une certaine limite, quand bien même l'État disposerait de ressources lui permettant théoriquement de neutraliser une telle pollution.

¹⁵²³ Par exemple, les dépenses engagées par les habitants d'une ville fortement polluée pour faire l'acquisition de masques anti-pollution, afin de se protéger de nuisances liées à la pollution atmosphérique.

cours du temps des *coûts environnementaux intrinsèques* et des *coûts environnementaux de remédiation* qui ont été générés, c'est-à-dire la cumulation menant au plus petit montant possible dans une situation concrète donnée¹⁵²⁴.

- **Coût environnemental externe indirect** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale négative engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, provenant, par le biais d'un *lien de causalité indirect*, de l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement. Un cas particulier fondamental de *coût environnemental externe indirect* est le coût de prévention d'une pollution future similaire, que l'on nomme *coût environnemental de prévention*. Par commodité, on confondra ces deux notions.
 - **Coût environnemental de prévention** (ou *Coût environnemental d'action préventive*) d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale négative engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour *prévenir à l'avenir* des impacts environnementaux négatifs similaires à l'impact environnemental négatif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement¹⁵²⁵.

¹⁵²⁴ On adopte une telle notion de *cumulation optimale au cours du temps* car la société *S*, supposée rationnelle, cherchera généralement à optimiser le coût environnemental qu'elle supporte, en effectuant des arbitrages au cours du temps :

- **Arbitrage possible.** Elle choisira dans une situation donnée :
 - Soit de remédier à cet impact environnemental négatif et donc de supporter le *coût environnemental de remédiation*, dans le cas où le coût environnemental d'atténuation serait inférieur au coût environnemental intrinsèque
 - Soit de laisser persister cet impact environnemental négatif et donc de supporter le *coût environnemental intrinsèque*, dans le cas où le coût environnemental de remédiation serait supérieur au coût environnemental intrinsèque.
- **Variabilité de cet arbitrage au cours du temps.** On remarque qu'un tel arbitrage pourra varier au cours du temps. Par exemple, en cas de pollution par un agent (par exemple, émission de CO₂ dans l'atmosphère) :
 - Dans un premier temps, la société *S* peut opter pour supporter le coût environnemental de remédiation (par exemple séquestrer le CO₂ de l'atmosphère)
 - Dans un second temps, lors que le coût marginal de remédiation devient trop important (par exemple, lorsque les opérations de séquestration du CO₂ deviennent trop onéreuses en raison de la diminution de la concentration de CO₂ dans l'atmosphère), la société *S* peut alors opter pour supporter le coût environnemental intrinsèque (par exemple, laisser la population supporter le changement climatique induit par la concentration résiduelle de CO₂ dans l'atmosphère).

¹⁵²⁵ Par exemple, les dépenses engagées pour réduire l'impact de nuisances liées à la pollution atmosphérique, telles que l'installation de filtres à particules sur les voitures

868. **Valeur environnementale externe pour la société S en cas de dépollution par l'agent i de l'environnement :**

- *Valeur environnementale externe*¹⁵²⁶ d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, provenant de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement.
 - *Valeur environnementale externe directe* d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, provenant, par le biais d'un *lien de causalité direct*, de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement. Un cas particulier fondamental de *valeur environnementale externe directe* est la valeur de réparation de la pollution présente, que l'on nomme *valeur environnementale de réparation*. Par commodité, on confondra ces deux notions.
 - *Valeur environnementale de réparation* d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S. Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour *réparer présentement* l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent i et l'environnement. Cette valeur environnementale peut être vue au travers de deux prismes interdépendants¹⁵²⁷, selon que l'on attache aux effets intrinsèques de la dépollution sur la société S (*valeur environnementale intrinsèque*), ou aux efforts nécessaires pour générer une telle dépollution (*valeur environnementale de remédiation*).
 - *Valeur environnementale intrinsèque* (ou *Valeur environnementale de persistance* ou *Valeur environnementale d'indemnisation* ou *Valeur environnementale d'opportunité* ou *Valeur environnementale de statu quo*) d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S, sur une période temporelle infinie, constituée des

neuves. Ces dépenses ne visent pas à *réparer* l'impact environnemental négatif de la pollution atmosphérique actuelle, mais à *prévenir* l'impact environnemental négatif d'une pollution atmosphérique future.

¹⁵²⁶ Cette notion de valeur environnementale constitue en effet un type de *valeur externe*. Etant donné que ces travaux se focalisent sur les thématiques environnementales, on se permet par commodité de confondre les deux appellations dans cette étude, bien que la notion de valeur externe soit en toute rigueur plus large que la seule notion de valeur externe environnementale.

¹⁵²⁷ Par un raisonnement similaire à la note 1516.

effets directs sur la société S¹⁵²⁸ de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement.

- **Valeur environnementale de remédiation** (ou *Valeur environnementale d'action curative*) d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S, sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour remédier à l'impact environnemental ¹⁵²⁹ négatif visé par l'interaction entre l'agent i et l'environnement, c'est-à-dire soit supprimer cet impact environnemental négatif, soit s'en protéger.
 - **Valeur environnementale de suppression** d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour supprimer¹⁵³⁰ ¹⁵³¹ l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent i et l'environnement.
 - **Valeur environnementale de protection** d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour se protéger¹⁵³² de l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent i et l'environnement.
- Par convention, sous le terme de *valeur environnementale de réparation*, on désignera alors la cumulation optimale au cours du temps des *valeurs environnementales intrinsèques* et des *valeurs environnementales de remédiation* qui ont été

¹⁵²⁸ Un exemple serait les bénéfices apportés à l'ensemble du tissu économique local par la purification de l'eau d'un lac afin d'en reconstituer l'écosystème.

¹⁵²⁹ V. note 1520.

¹⁵³⁰ Par exemple, les dépenses engagées pour restaurer des forêts dégradées, afin d'en rétablir l'intégrité écologique.

¹⁵³¹ Il n'est évidemment pas toujours possible, ou très difficile, de supprimer certains impacts environnementaux négatifs (par exemple, de nombreux sites naturels ont été durablement pollués par l'homme). Cela justifie d'ailleurs le recours à un critère incitatif imposant de garder le niveau de pollution en dessous d'une certaine limite, quand bien même l'État disposerait de ressources lui permettant théoriquement de neutraliser une telle pollution.

¹⁵³² Par exemple, les dépenses engagées par les habitants d'une ville fortement polluée pour faire l'acquisition de masques anti-pollution, afin de se protéger de nuisances liées à la pollution atmosphérique.

généérées, c'est-à-dire la cumulation menant au plus petit montant possible dans une situation concrète donnée¹⁵³³.

- **Valeur environnementale externe indirecte** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, provenant, par le biais d'un *lien de causalité indirect*, de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement. Un cas particulier fondamental de *valeur environnementale externe indirecte* est la valeur de prévention d'une pollution future similaire, que l'on nomme *valeur environnementale de prévention*. Par commodité, on confondra ces deux notions.
 - **Valeur environnementale de prévention** (ou *Valeur environnementale d'action préventive*) d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour *prévenir à l'avenir* des impacts environnementaux négatifs similaires à l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement¹⁵³⁴.

869. **Lien entre les notions de coût (ou valeur) environnemental externe et les méthodes usuelles de valorisation de la pollution.** La notion de *coût (ou valeur) environnemental externe*, ainsi que les sous-notions de *coût (ou valeur) environnemental intrinsèque* et de *remédiation*, peuvent être liées à diverses méthodes usuelles de valorisation économique de la pollution¹⁵³⁵ (**Figure 139**).

¹⁵³³ Par un raisonnement similaire à la note 1524.

¹⁵³⁴ Par exemple, les dépenses engagées pour réduire l'impact de nuisances liées à la pollution atmosphérique, telles que l'installation de filtres à particules sur les voitures neuves. Ces dépenses ne visent pas à *réparer* l'impact environnemental négatif de la pollution atmosphérique actuelle, mais à *prévenir* l'impact environnemental négatif d'une pollution atmosphérique future.

¹⁵³⁵ S. BONNER, « Chapter 12: Non-Market Valuation Methods », *op. cit.*

Figure 139

Lien entre la notion de coût (ou valeur) environnemental externe et les méthodes usuelles de valorisation de la pollution

	Proxy direct	Proxy indirect	
Préférences révélées	<ul style="list-style-type: none"> • Prix de marché • Prix de marché indirect / Analogie de marché • Coût d'opportunité / évité • Coût d'atténuation / remplacement / restauration / préservation 	<ul style="list-style-type: none"> • Prix hédoniques • Coût de transports • Coût de protection • Coût d'évitement / prévention 	Légende <hr/> Méthode adaptée pour valoriser les types suivants de coût (ou valeur) environnemental de la pollution d'un écosystème <ul style="list-style-type: none"> • Intrinsèque / Inaction • Suppression • Protection • Prévention • Indifférencié
Préférences déclarées	<ul style="list-style-type: none"> • Evaluation contingente par questions ouvertes 	<ul style="list-style-type: none"> • Evaluation contingente par choix discrets 	

Source : C. DAO

- Méthodes de valorisation directes, par préférences révélées :

- **Prix de marché** (en anglais « *Market prices* ») : Pollution d'un écosystème valorisée au regard de prix observés¹⁵³⁶ sur un marché relatif à cette forme de pollution, typiquement un marché de quotas de pollution
- **Prix de marché indirect** ou **Analogie de marché** (en anglais « *Indirect market prices* » ou « *Market analogy* ») : Pollution d'un écosystème valorisée au regard de prix observés¹⁵³⁷ sur un marché relatif à des formes de pollution similaires, typiquement un marché de quotas de pollution
- **Coût d'opportunité** ou **Coût évité** (en anglais « *Opportunity cost* » ou « *Avoided cost* ») : Pollution d'un écosystème valorisée par deux méthodes équivalentes :

¹⁵³⁶ On peut utiliser ces prix tels quels, ou bien effectuer certains réajustements (pour par exemple corriger certaines inefficiences ou distorsions de marché).

¹⁵³⁷ On peut utiliser ces prix tels quels, ou bien effectuer certains réajustements (pour par exemple tenir compte de différences entre la forme de pollution à valoriser, et la forme comparable de pollution utilisée).

- Le surcroît de bénéfices hypothétiques qui aurait été engendré pour la société S à l'avenir si cet écosystème était resté intact (*coût d'opportunité*).
- Le surcroît de charges hypothétiques engendré pour la société S à l'avenir étant donné que cet écosystème a été dégradé (*coût évité*).
- **Coût d'atténuation** ou **Coût de remplacement** ou **Coût de restauration** ou **Coût de préservation** (en anglais « *Mitigation cost* » ou « *Replacement cost* » ou « *Restoration cost* » ou « *Preservation cost* »)¹⁵³⁸ : Pollution d'un écosystème valorisée par le montant des dépenses nécessaires pour restaurer cet écosystème à son état initial, ou tout au moins reconstituer les services rendus par cet écosystème.
- **Méthodes de valorisation indirectes, par préférences révélées :**
 - **Prix hédoniques** (en anglais « *Hedonic prices* ») : Pollution d'un écosystème valorisée par le différentiel *observé* (sur un marché) de valorisation entre deux biens (typiquement immobiliers) pleinement similaires, excepté les caractéristiques environnementales liées à cette pollution
 - **Coûts de transports** (en anglais « *Travel costs* ») : Pollution d'un écosystème valorisée au regard de la valeur totale de cet écosystème, estimée par le montant total des dépenses engagées par l'ensemble des agents pour se rendre à et visiter un tel écosystème.
 - **Coût d'évitement** ou **Coût de prévention** ou **Coût de protection** (en anglais « *Avoidance cost* » ou « *Averting behavior* » ou « *Prevention cost* » ou « *Protection cost* »)¹⁵³⁹ : Pollution d'un écosystème valorisée par le montant des dépenses engagées par les agents pour éviter ou se protéger de tout ou partie des dommages causés.
- **Méthodes de valorisation directes, par préférences déclarées :**
 - **Evaluation contingente par questions ouvertes** (en anglais « *Contingent valuation* ») : Pollution d'un écosystème valorisée par les valorisations *déclarées* (par un échantillon d'individus), soit au regard du coût

¹⁵³⁸ Cette approche de valorisation de la pollution, en particulier :

- Est évoquée par le principe « pollueur-payeur », à savoir les « frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci » évoqués par l'article L. 110-1 du Code de l'environnement.
- Est utilisée pour déterminer la valeur tutélaire du carbone en France, en simulant les technologies et investissements à mettre en œuvre pour atteindre la neutralité carbone au cours des prochaines décennies. Voir notamment : A. QUINET, *La valeur de l'action pour le climat. Une valeur tutélaire du carbone pour évaluer les investissements et les politiques publiques.*, *op. cit.*

¹⁵³⁹ Cette approche de valorisation de la pollution, en particulier :

- Est évoquée par le principe « pollueur-payeur », à savoir les « frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci » évoqués par l'article L. 110-1 du Code de l'environnement.

environnemental intrinsèque engendré par cette pollution, soit au regard du coût de restauration engendré par cette pollution (en réalisant une enquête déclarative auprès d'un échantillon d'individus)

- **Méthodes de valorisation indirectes, par préférences déclarées :**
 - **Evaluation contingente par choix discrets** (en anglais « *Discrete choice modelling* ») : Pollution d'un écosystème valorisée par le différentiel déclaré (par un échantillon d'individus) de valorisation entre deux biens (typiquement immobiliers) pleinement similaires, excepté les caractéristiques environnementales liées à cette pollution

Paragraphe 2 - Les flux financiers simili-fiscaux entre un agent et l'État

870. Coût environnemental internalisé pour l'agent i en cas de pollution par l'agent i de l'environnement, sous la forme d'un prélèvement simili-fiscal environnemental.

- *Coût environnemental internalisé d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de l'agent i* : Paiement effectué par l'agent i, prenant typiquement la forme d'un prélèvement simili-fiscal environnemental, visant à internaliser au niveau de l'agent i l'externalité environnementale négative engendrée pour la société S par cette interaction, afin de *désinciter*¹⁵⁴⁰ l'agent i à effectuer une telle interaction et / ou à *compenser*¹⁵⁴¹ son coût environnemental externe pour la société S.

871. Valeur environnementale internalisée pour l'agent i en cas de dépollution par l'agent i de l'environnement, sous la forme d'une rétribution simili-fiscale environnementale.

- *Valeur environnementale internalisée d'une interaction entre cet agent i et l'environnement, du point de vue de la société S* : Rétribution reçue par l'agent i, prenant typiquement la forme d'une rétribution simili-fiscale environnementale, et visant à internaliser au niveau de l'agent i l'externalité environnementale positive engendrée pour la société S par cette interaction, afin d'*inciter*¹⁵⁴² l'agent i à effectuer une telle interaction et / ou à *compenser*¹⁵⁴³ sa valeur environnementale externe pour la société S.

¹⁵⁴⁰ Cet objectif correspond à l'efficacité environnementale incitative du prélèvement simili-fiscal environnemental.

¹⁵⁴¹ Cet objectif correspond à l'efficacité environnementale budgétaire du prélèvement simili-fiscal environnemental.

¹⁵⁴² V. note 1540.

¹⁵⁴³ V. note 1541.

Sous-section 2 – Les flux économiques donnant lieu à des flux financiers marchands entre agents

872. **Plan d'étude.** Une transaction entre un agent *i* et un agent *j* engendre des flux économiques pour chacun d'eux, sous forme de *coût* et *valeur* dits *classiques* et *environnementaux* (– Paragraphe 1 –). Ces flux pourront être matérialisés en des flux financiers marchands entre l'agent *i* et l'agent *j*, sous forme de *prix* dits *classiques* et *environnementaux* (– Paragraphe 2 –).

Paragraphe 1 – Les flux économiques pour un agent engendrés par une transaction avec un autre agent

873. **Flux économiques classiques :**

- *Coût classique d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j*, du point de vue de l'agent *i** : Valeur actuelle nette des pertes économiques engendrées pour l'agent *i*, sur une période de temps infinie, pour la mise à disposition de ce bien / service à l'agent *j* :
 - En excluant les *coûts environnementaux internalisés* des interactions avec l'environnement engendrées par la mise à disposition de ce bien ou service¹⁵⁴⁴.
 - En calculant ces pertes économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.
- *Valeur classique d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j*, du point de vue de l'agent *j** : Valeur actuelle nette des gains économiques engendrées pour l'agent *j*, sur une période de temps infinie, en raison de la mise à disposition de ce bien / service par l'agent *i* :
 - En excluant les gains économiques visant à internaliser au niveau de l'agent *j* les externalités environnementales engendrées pour la société *S* par cette interaction¹⁵⁴⁵.
 - En calculant ces gains économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.

¹⁵⁴⁴ Dans un *système harmonisé de préservation de l'environnement* (système SHAPE), ces pertes économiques seront de deux types :

- La *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) payée par l'agent *i* à l'État en raison de ses interactions directes avec l'environnement.
- Les *prix environnementaux* (PE) payés par l'agent *i* à ses fournisseurs en raison de ses interactions indirectes avec l'environnement.

¹⁵⁴⁵ Dans un *système harmonisé de préservation de l'environnement*, ces gains économiques seront de deux types :

- La *compensation de la pollution ajoutée* (CPA) reçue par l'agent *j* à l'État en raison de ses interactions directes avec l'environnement.
- Les *prix environnementaux* (PE) reçus par l'agent *j* de ses clients en raison de ses interactions indirectes avec l'environnement.

874. **Flux économiques environnementaux :**

- *Coût environnemental d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent i* : Valeur actuelle nette des pertes économiques engendrées pour l'agent i, sur une période de temps infinie, pour la mise à disposition de ce bien / service à l'agent j :
 - En incluant uniquement les *coûts environnementaux internalisés* des interactions avec l'environnement engendrées par la mise à disposition de ce bien ou service¹⁵⁴⁶.
 - En calculant ces pertes économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.
- *Valeur environnementale d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent j* : Valeur actuelle nette des gains économiques engendrées pour l'agent j, sur une période de temps infinie, en raison de la mise à disposition de ce bien / service par l'agent i :
 - En incluant uniquement les gains économiques visant à internaliser au niveau de l'agent j les externalités environnementales engendrées pour la société S par cette interaction¹⁵⁴⁷.
 - En calculant ces gains économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.

875. **Flux économiques totaux/ sociaux :**

- **Du point de vue d'un agent :**
 - *Coût total/ social d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent i* : Somme du coût classique et du coût environnemental de ce bien ou service pour l'agent i.
 - *Valeur totale/ sociale d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent j* : Somme de la valeur classique et de la valeur environnementale de ce bien ou service pour l'agent j.
- **Du point de vue hybride agent - société S :**
 - *Coût total/ social d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue hybride agent i - société S* : Somme du coût classique de ce bien ou service pour l'agent i et du coût environnemental de ce bien ou service pour la société S.
 - *Valeur totale/ sociale d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue hybride agent j - société S* : Somme de la valeur classique de ce bien ou service pour l'agent i et de la valeur environnementale de ce bien ou service pour la société S.

¹⁵⁴⁶ V. note 1544.

¹⁵⁴⁷ V. note 1545.

876. **Flux économiques agrégés :**

- *Coût agrégé d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent i* : Coût global de ce bien ou service du point de vue de l'agent i, laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.
- *Valeur agrégée d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent j* : Valeur globale de ce bien ou service du point de vue de l'agent j, laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

Paragraphe 2 – Les flux financiers marchands entre agents

877. **Flux financiers classiques :**

- *Prix classique d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j* : Rétribution financière demandée par l'agent i à l'agent j en contrepartie du coût classique de ce bien ou service pour l'agent i et / ou de la valeur classique de ce bien ou service pour l'agent j.

878. **Flux financiers environnementaux :**

- *Prix environnemental (PE) d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j* : Rétribution financière demandée par l'agent i à l'agent j en contrepartie du coût environnemental de ce bien ou service pour l'agent i et / ou de la valeur environnementale de ce bien ou service pour l'agent j.

879. **Flux économiques totaux/ sociaux :**

- *Prix total/ social d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j* : Somme du prix classique et du prix environnemental de ce bien ou service.

880. **Flux économiques agrégés :**

- *Prix agrégé d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j* : Prix global de ce bien ou service laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale¹⁵⁴⁸.

Sous-section 3 – Les flux financiers entre agents, incluant l'État

¹⁵⁴⁸ À titre d'exemple, le carburant en France est vendu à un *prix agrégé*, c'est-à-dire n'effectuant pas de distinction entre son *prix classique* (prix réellement facturé par le distributeur) et son *prix environnemental* (imputation de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons notamment). De manière similaire, l'ensemble des biens et services présents sur le marché sont actuellement vendus à un *prix agrégé* – à l'exception du dispositif d'éco-participation qui permet de refléter une partie de l'impact environnemental de certains biens (à savoir son coût de fin de vie).

881. **Introduction.** Les flux financiers entre agents, incluant l'État, peuvent alors s'opérer soit par le biais de prix classiques et/ou environnementaux, soit par le biais d'instruments simili-fiscaux classiques et/ou environnementaux.

882. **Flux financiers classiques :**

- *Flux financier classique* entre un agent *i* et un agent *j* : Transfert monétaire prenant place entre l'agent *i* et l'agent *j* soit par le biais de *prix classiques* facturés, soit par le biais d'*instruments simili-fiscaux classiques* mis en œuvre.
- *Revenus classiques* d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T* : Ressources financières reçues par l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T* soit par le biais de *prix classiques* facturés à ses clients, soit par le biais de *rétributions simili-fiscales classiques* effectuées par l'État.
- *Charges classiques* d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T* : Ressources financières payées par l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T* par le biais de *prix classiques* facturés par ses fournisseurs ou de *prélèvements simili-fiscaux classiques* effectués par l'État.
- *Résultat classique* d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T* : Différence entre la somme des revenus classiques et la somme des charges classiques de cet agent *i* au cours d'une période temporelle *T*.
- *Monnaie classique* : Instrument économique servant aux agents de moyen de paiement dans le cadre de flux financiers classiques¹⁵⁴⁹.

883. **Flux financiers environnementaux :**

- *Flux financier environnemental* entre un agent *i* et un agent *j* : Transfert monétaire prenant place entre l'agent *i* et l'agent *j* soit par le biais de *prix environnementaux* facturés, soit par le biais d'*instruments simili-fiscaux environnementaux* mis en œuvre.
- *Revenus environnementaux* d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T* : Ressources financières reçues par l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T* soit par le biais de *prix environnementaux* facturés à ses clients, soit par le biais de *rétributions simili-fiscales environnementales* effectuées par l'État.
- *Charges environnementales* d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T* : Ressources financières payées par l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T* par le biais de *prix environnementaux* facturés par ses fournisseurs ou de *prélèvements simili-fiscaux environnementaux* effectués par l'État.
- *Résultat environnemental* d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T* : Différence entre la somme des revenus environnementaux et la somme des charges environnementales de cet agent *i* au cours d'une période temporelle *T*.

¹⁵⁴⁹ Cette monnaie classique sera comptabilisée dans la composante classique du compte « Banque » en comptabilité classique et environnementale

- *Monnaie environnementale* : Instrument économique servant aux agents de moyen de paiement dans le cadre de flux financiers environnementaux¹⁵⁵⁰.

884. **Flux financiers totaux/ sociaux du point de vue d'un agent**¹⁵⁵¹ :

- *Flux financier total/ social* entre un agent *i* et un agent *j* : Somme de l'éventuel flux financier classique et de l'éventuel flux financier environnemental prenant place entre l'agent *i* et l'agent *j* pour un même motif¹⁵⁵².
- *Revenus totaux/ sociaux d'un agent i au cours d'une période temporelle T* : Somme des revenus classiques et des revenus environnementaux de l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T*.
- *Charges totales/ sociales d'un agent i au cours d'une période temporelle T* : Somme des charges classiques et des charges environnementales de l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T*.
- *Résultat total/ social d'un agent i au cours d'une période temporelle T* : Somme du résultat classique et du résultat environnemental de l'agent *i* au cours d'une période temporelle *T*.

885. **Flux financiers agrégés** :

- *Flux financier agrégé* entre un agent *i* et un agent *j* : Flux financier global entre un agent *i* et un agent *j*, laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.
- *Revenus agrégés d'un agent i au cours d'une période temporelle T* : Revenus globaux d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T*, laissant inapparente la distinction entre leur éventuelle composante classique et leur éventuelle composante environnementale.
- *Charges agrégées d'un agent i au cours d'une période temporelle T* : Charges globales d'un agent *i* au cours d'une période temporelle *T*, laissant inapparente la distinction entre leur éventuelle composante classique et leur éventuelle composante environnementale.

¹⁵⁵⁰ Cette monnaie environnementale sera comptabilisée dans la composante environnementale du compte « Banque » en comptabilité classique et environnementale

¹⁵⁵¹ Contrairement aux flux économiques, il n'est pas possible de parler de flux financiers globaux du point de vue hybride agent - société *S*, étant donné que les notions de *prix*, de *revenu*, de *charge* et de *résultat* n'ont de sens que du point de vue d'un agent.

¹⁵⁵² En effet, la notion de flux financier global n'a de sens que si l'on somme un flux financier classique et un flux financier environnemental se rapportant au même « objet ». Par exemple :

- Cela a du sens de calculer un flux financier global sommant un prix classique et un prix environnemental facturés pour un même bien ou service *A*.
- Cela a moins de sens de calculer un flux financier global sommant un prix classique facturé pour un bien ou service *A* et un prix environnemental facturé pour un bien ou service *B*.

- *Résultat agrégé d'un agent i au cours d'une période temporelle T* : Résultat global d'un agent i au cours d'une période temporelle T, laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

886. **Conclusion | Chapitre 3 – Les interactions entre les agents et l'environnement.**

On a ainsi posé un cadre formel permettant d'appréhender et de traiter l'ensemble des interactions pouvant survenir entre un agent et l'environnement naturel, c'est-à-dire des formes de « pollution » et de « dépollution » de cet environnement. Ces interactions peuvent se répartir entre *interactions directes* et *interactions indirectes* avec l'environnement, et engendrent des coûts et revenus *classiques* et *environnementaux* divers. Ces notions joueront notamment un rôle fondamental dans le *système harmonisé de préservation de l'environnement* que l'on posera plus tard dans l'étude :

La distinction entre interaction directe et interaction indirecte déterminera le type d'instrument utilisé par la puissance publique pour internaliser l'externalité environnementale engendrée.

Le concept de coût (ou revenu) environnemental engendré par le comportement d'un agent fondera la légitimité de l'instrument simili-fiscal de *compensation de la pollution ajoutée*. La distinction entre flux financiers classiques et flux financiers environnementaux sera quant à elle au cœur de l'instrument économique de *prix environnemental* et de l'instrument comptable de *comptabilité classique et environnementale*.

Conclusion du cadre théorique

887. **Synthèse du cadre théorique.** Le cadre théorique développé remplit plusieurs fonctions.

Tout d'abord, il définit les entités premières qui seront manipulées tout au long de l'étude : *Univers, environnement naturel, agent économique, société, puissance publique*. Il s'attache également à détailler certaines notions liées à ces entités qui seront fondamentales pour la suite des développements, à savoir les notions d'*intérêt général* de la société et de *comportement* des agents.

Ensuite, il examine les diverses manières par lesquelles la puissance publique peut influencer sur le comportement des agents, par le biais d'*instruments de politique publique*. Il met en valeur l'intérêt particulier de l'outil fiscal, notamment lorsque la puissance publique poursuit un objectif de préservation de l'environnement.

Enfin, il étudie les nombreuses *interactions* pouvant survenir entre agents et environnement, les classifie et en explicite les conséquences économiques par le biais des concepts de *revenus/coûts classiques* et de *revenus/coûts environnementaux*.

888. **Intérêt pour la présente étude.** Ce cadre théorique pose ainsi une structure de réflexion cohérente pour l'ensemble des développements effectués dans la présente étude. Dans la première partie de ces travaux, il permet en particulier d'examiner les forces et faiblesses des instruments *simili-fiscaux* actuellement existants en France, au prisme du concept d'*efficacité environnementale*. Dans la seconde partie de ces travaux, il sert de base conceptuelle au *système harmonisé de préservation de l'environnement* que l'on développe, celui-ci étant centré autour d'une *simili-fiscalité environnementale*.

Annexes

Section 1 – Panorama des principaux instruments simi-fiscaux environnementaux en France

Dispositif fiscal	Description
Prélèvements simi-fiscaux environnementaux	
Général	
SEQE-UE	Le SEQE-UE, mis en place par la directive 2003/87/CE, est un marché d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre prenant place au sein de l'UE, ayant pour objectif de réduire le réchauffement climatique d'origine humaine.
MACF	Le mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, établi par le règlement (UE) 2023/956, vise à taxer l'empreinte carbone de certains biens importés au sein de l'UE, et est également appelé plus couramment « taxe carbone aux frontières ».
Energie	
Accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons	L'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (qui remplace la TICPE depuis le 1er janvier 2022), décrite notamment aux articles L. 312-1 et suivants du CIBS, vise à imposer la consommation de certains produits pétroliers en France.
Accise sur les gaz naturels	L'accise sur les gaz naturels (qui remplace la TICGN depuis le 1er janvier 2022), décrite notamment aux articles L. 312-5, L. 312-13, L. 312-14, L. 312-36 et L. 312-89 du CIBS, vise à imposer la consommation de gaz naturel en France.
Accise sur les charbons	L'accise sur les charbons (qui remplace la TICC depuis le 1er janvier 2022), décrite notamment aux articles L. 312-4, L. 312-13, L. 312-14, L. 312-36 et L. 312-89 du CIBS, vise à imposer la consommation de charbon en France.

« Taxe carbone » ou composante carbone de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons	L'appellation de « taxe carbone » regroupe les composantes carbonées de l'accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l'accise sur les gaz naturels et l'accise sur les charbons. Celle-ci vise à imposer les émissions de dioxyde de carbone, en ligne avec les objectifs fixés par la stratégie nationale bas carbone en 2015. Elle a été introduite à par la loi de finances pour 2014.
Accise sur l'électricité	L'accise sur l'électricité (qui remplace la TICFE depuis le 1er janvier 2022), décrite notamment aux articles L. 312-13, L. 312-14, L. 312-37 et L. 312-89 du CIBS, vise à imposer la consommation d'électricité en France. Des taxes locales sur la consommation finale d'électricité s'appliquent également au niveau communal et départemental, et ont été intégrées en 2022 et 2023 à l'accise sur l'électricité
TIRUERT	La TIRUERT (anciennement appelée TIRIB avant le 1er janvier 2022, et TGAP carburants avant 2019), décrite à l'article 266 quindecies du Code des douanes, vise à favoriser le développement des énergies renouvelables dans les transports
Transports	
Taxes sur les transports	Les taxes sur les transports incluent des dispositifs variés, tels que les taxes sur l'immatriculation des véhicules, la taxe sur les primes d'assurances automobiles, la taxe sur la distance parcourue sur le réseau autoroutier, les taxes sur les véhicules de société, la taxe annuelle sur les engins maritimes à usage personnel, la taxe sur le transport aérien de passagers, la taxe sur le transport aérien de marchandises, la taxe sur les nuisances sonores aériennes.
Bonus-malus écologique	Le mécanisme du bonus-malus écologique vise à accélérer le renouvellement du parc automobile en faveur de véhicules moins polluants, afin de lutter contre les émissions de gaz à effet de serre. Il se compose de plusieurs sous-mécanismes : le bonus écologique (article D. 251-1 du Code de l'énergie), la prime à la conversion (article D. 251-4 du Code de l'énergie), le malus écologique fondé sur les émissions en carbone du véhicule acquis (articles L. 421-58 à L. 421-70 du CIBS), le malus écologique fondé sur le poids des véhicules de tourisme acquis, dit « Taxe sur la masse en ordre de marche » (articles L. 421-71 à L. 421-81 du CIBS)

Pollution

TGAP	La TGAP, décrite aux articles 266 sexies et suivants du Code des Douanes, vise à imposer diverses activités polluantes : déchets, émissions polluantes, lessives et matériaux d'extraction.
Redevances pour pollution de l'eau	Diverses redevances pour pollution de l'eau existent en France, en contrepartie des activités de gestion publique de l'eau menées par les agences de l'eau.
TEOM	La taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), prévue à l'article 1520 du Code général des impôts, vise à financer la collecte et le traitement des déchets.
REOM	La redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), prévue à l'article L. 2333-76 du Code général des collectivités territoriales, est une alternative à la TEOM pour financer la collecte et le traitement des déchets.
RS	La redevance spéciale (RS), prévue à l'article L. 2333-78 du Code général des collectivités territoriales, est une autre alternative à la TEOM et la REOM pour financer la collecte et le traitement des déchets, prélevée auprès des usagers hors ménages (entreprises et établissements publics) dont les déchets sont pris en charge par la collectivité. Celle-ci doit être instituée en l'absence de TEOM ou REOM, peut l'être en cas de présence d'une TEOM mais ne peut l'être en présence d'une REOM.
Ressources	
Cas général	Les taxes sur les ressources visent à réguler l'extraction de ces dernières : en augmentant leur prix, elles obligent les acteurs économiques à prendre en compte leur rareté et réduisent leur utilisation. Plusieurs taxes sur les ressources sont en vigueur en France, incluant la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau et la TGAP « matériaux d'extraction ».
Redevances pour prélèvement en milieu aquatique	Les redevances pour prélèvement en milieu aquatique se constituent de plusieurs redevances pour l'eau.
Artificialisation des sols	
Taxe d'aménagement	La taxe d'aménagement, prévue aux articles L. 331-1 et suivants du Code de l'urbanisme, vise à limiter l'artificialisation des terres et l'extension des terrains agricoles. Elle se constitue de trois composantes (communale, départementale, régionale).

IFER	L'IFER, décrite aux articles 1635-0 quinquies ainsi que 1519 D et suivants du CGI, vise à imposer les entreprises de réseau de manière forfaitaire sur diverses installations.
Rétributions simi-fiscales environnementales	
Dépenses fiscales	Les dépenses fiscales environnementales ont pour objet ou effet d'encourager des comportements ayant un impact positif sur l'environnement (e.g. crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE), renommé « MaPrimeRénov » à partir du 1er janvier 2021)
Subventions	Les subventions environnementales ont pour objet ou effet d'encourager des comportements ayant un impact positif sur l'environnement (e.g. bonus écologique à l'achat d'un véhicule électrique)

Section 2 - Efficience environnementale des principaux dispositifs simili-fiscaux évoqués

Efficience environnementale	Prélevante	Rétributive	Incitative faible	Incitative forte	Budgétaire faible	Budgétaire forte
Simili-fiscalité environnementale actuelle						
Prélèvements simili-fiscaux environnementaux						
Energie						
SEQE-UE	✓	-	✓	-	✓	✓
Accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons	✓	-	✓	-	✓	-
Accise sur les gaz naturels	✓	-	✓	-	_1553	-
Accise sur les charbons	✓	-	✓	-	✓	-
Accise sur l'électricité	✓	-	✓	-	_1554	-
TIRUERT	✓	-	✓	-	_1555	
IFER	✓	-	✓	-	-	-
Transport						
Taxe sur les véhicules de sociétés	✓	-	✓	-	_1556	
Bonus-malus écologique	✓	-	✓	-	✓	-
Pollution						

¹⁵⁵³ Depuis la loi de finances pour 2017, l'accise sur les gaz naturels n'est plus affectée en partie au CAS « Transition énergétique ».

¹⁵⁵⁴ Depuis la loi de finances pour 2017, la TICFE n'est plus affectée en partie au CAS « Transition énergétique ».

¹⁵⁵⁵ La TIRUERT ne génère que peu de recettes, en raison du fait que les objectifs d'incorporation de biocarburants qu'elle fixe sont en général atteints par les opérateurs.

¹⁵⁵⁶ Les recettes de la TVS sont intégralement reversées à la branche famille de la Sécurité sociale. La TVS ne dispose donc pas d'efficience environnementale budgétaire.

TGAP	✓	-	✓	-	✓	✓
Redevances pour pollution de l'eau	✓	-	✓	-	✓	✓
TEOM / REOM	✓	-	-	-	✓	-
TEOMI / REOMI	✓	-	✓	-	✓	
Ressources						
Taxes sur les ressources	✓	-	✓	-	✓ ¹⁵⁵⁷	
Redevances pour prélèvement en milieu aquatique	✓	-	✓	-	✓	✓
Hors comptabilité nationale						
Versement mobilité	✓	-	-	-	✓	-
Taxe d'aménagement	✓	-	✓	-	✓	✓
Rétributions simili-fiscales environnementales						
Dépenses fiscales ¹⁵⁵⁸	-	✓	✓	✓	✓	✓
Subventions ¹⁵⁵⁹	-	✓	✓	✓	✓	✓
Système harmonisé de préservation de l'environnement						
Compensation de la pollution ajoutée	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Section 3 – Vue générale du système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) proposé

¹⁵⁵⁷ Ces taxes disposent d'efficacité environnementale budgétaire si leurs recettes sont affectées à une finalité environnementale (diminution d'externalité environnementale négative ou augmentation d'externalité environnementale positive)

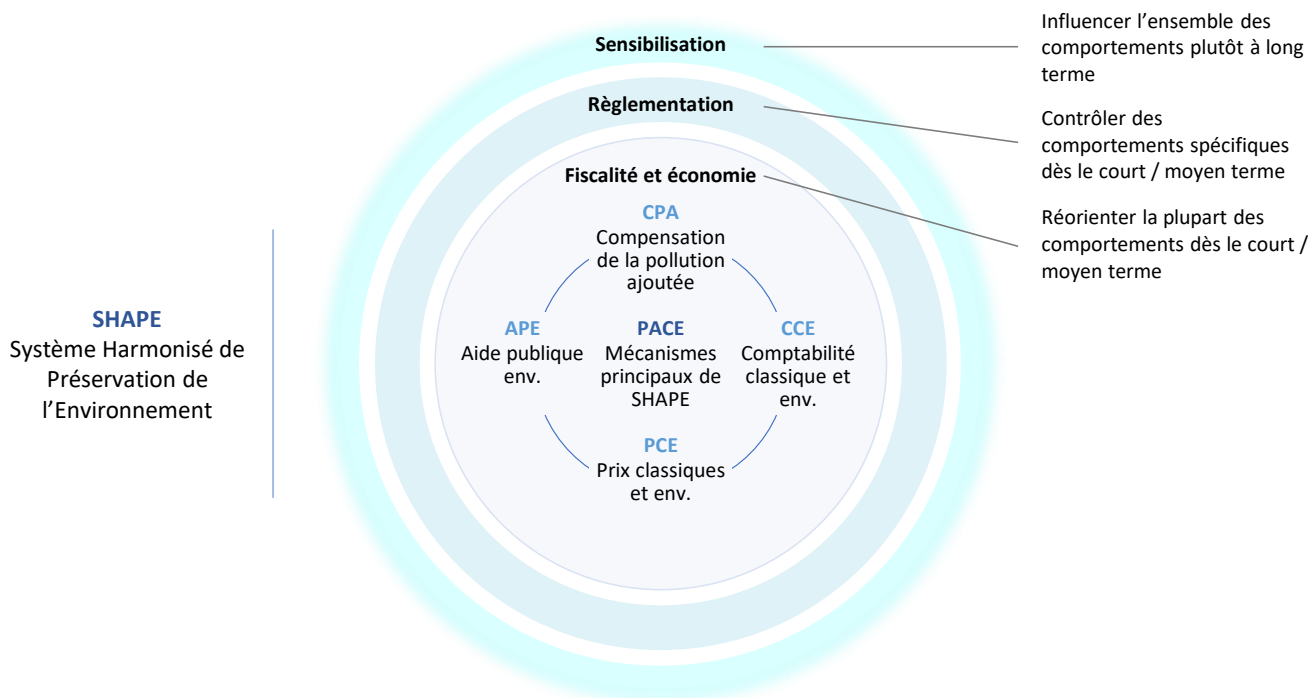
¹⁵⁵⁸ Certaines dépenses fiscales disposent d'efficacité environnementale incitative et budgétaire faible, d'autres d'efficacité environnementale incitative et budgétaire forte

¹⁵⁵⁹ Certaines subventions disposent d'efficacité environnementale incitative et budgétaire faible, d'autres d'efficacité environnementale incitative et budgétaire forte

889. **Vue d'ensemble du système SHAPE.** On présente ci-dessous une vue générale du système SHAPE (**Figure 140**), ainsi que plusieurs dichotomies pouvant être établies entre ses quatre instruments principaux (**Figure 141, Figure 142, Figure 143**).

Figure 140

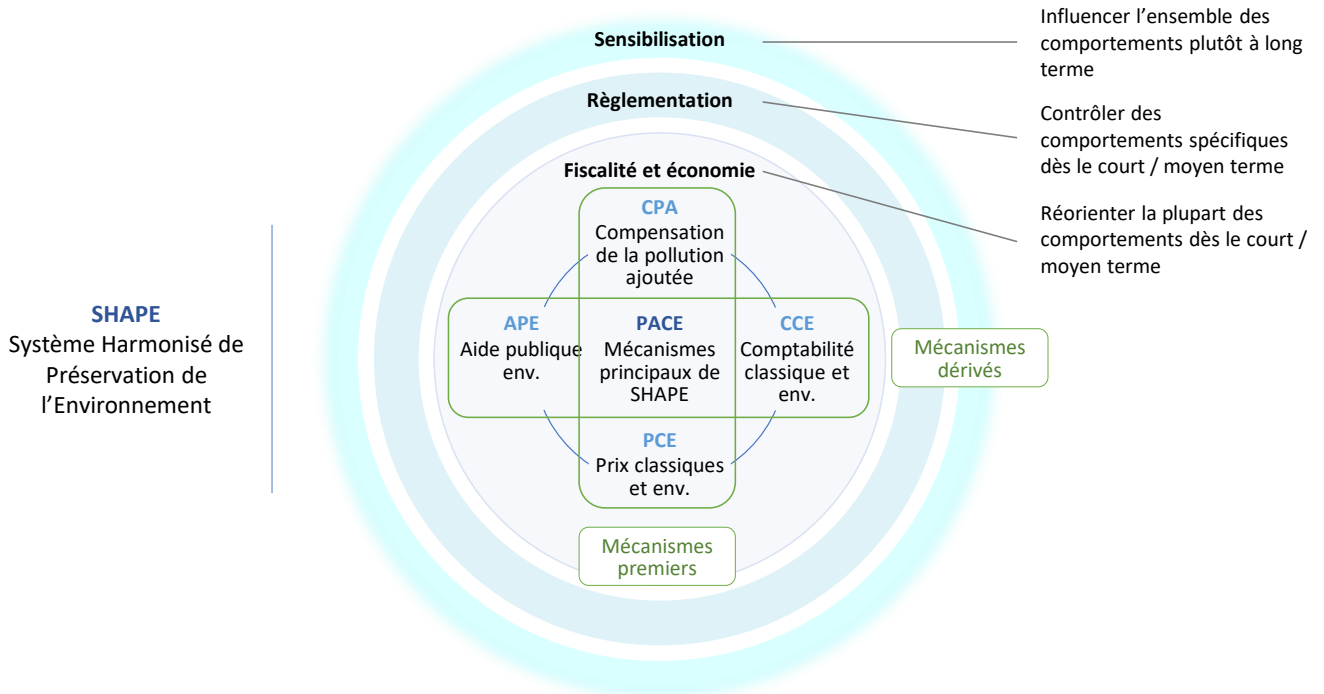
Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

Figure 141

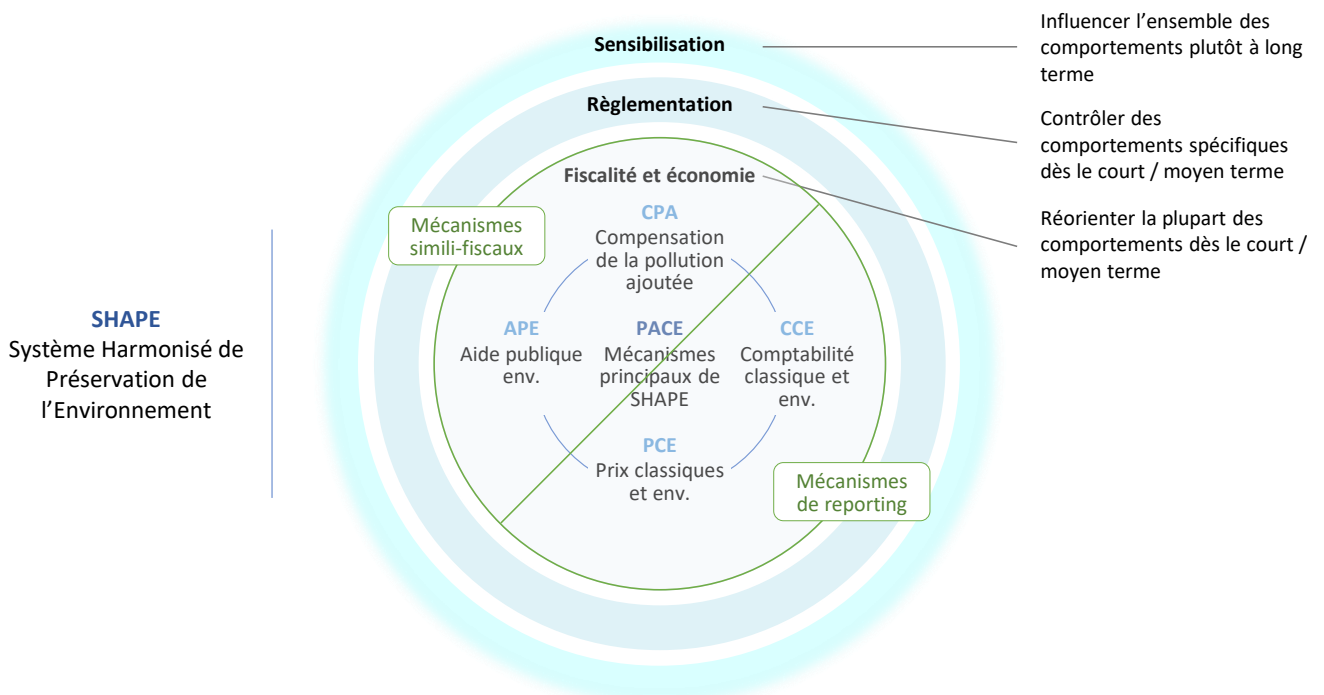
Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

Figure 142

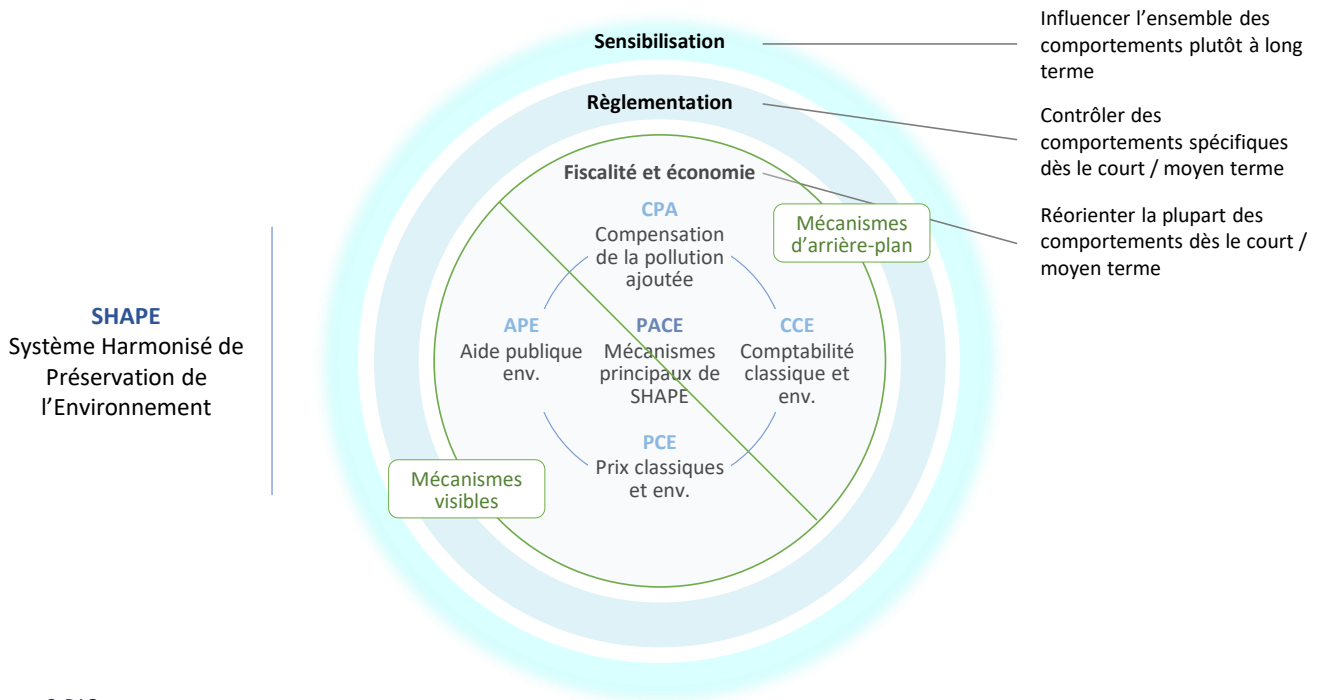
Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

Figure 143

Un système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) pourrait être mis en place autour de 4 mécanismes principaux



Source : C. DAO

890. Exemple fondamental.

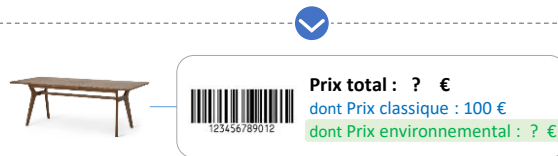
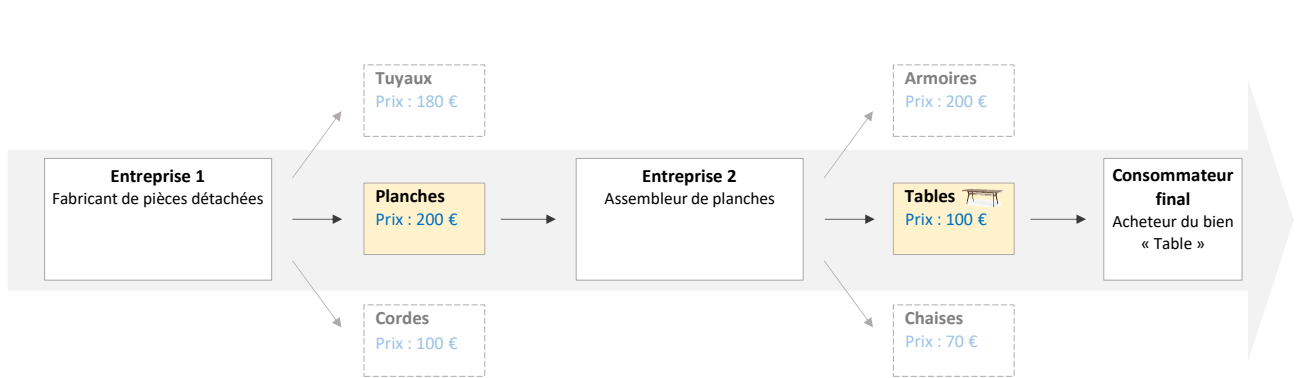
Contexte. On suit ici le parcours de fabrication d'une table.

- Une entreprise 1 fabrique trois types de pièces détachées : des planches, des tuyaux et des cordes.
- Une entreprise 2 achète *uniquement* des planches à l'entreprise 1. On suppose que ces seules planches permettent à l'entreprise 2 de fabriquer trois types de meubles : des tables, des armoires et des chaises.
- Le consommateur final souhaite acheter une table à l'entreprise 2. À ce titre, il est nécessaire de déterminer le prix environnemental de cette table, à côté de son prix classique, de manière à ce qu'un tel prix environnemental soit représentatif de l'impact écologique de ladite table.

Étape 0 – Prix classiques. Comme actuellement, les agents économiques (ici les entreprises 1 et 2) facturent des prix classiques le long de la chaîne de valeur, depuis le producteur initial jusqu'au consommateur final (**Figure 4**).

Figure 144

0 Des prix classiques sont facturés par les agents économiques le long de la chaîne de valeur, jusqu'au consommateur final



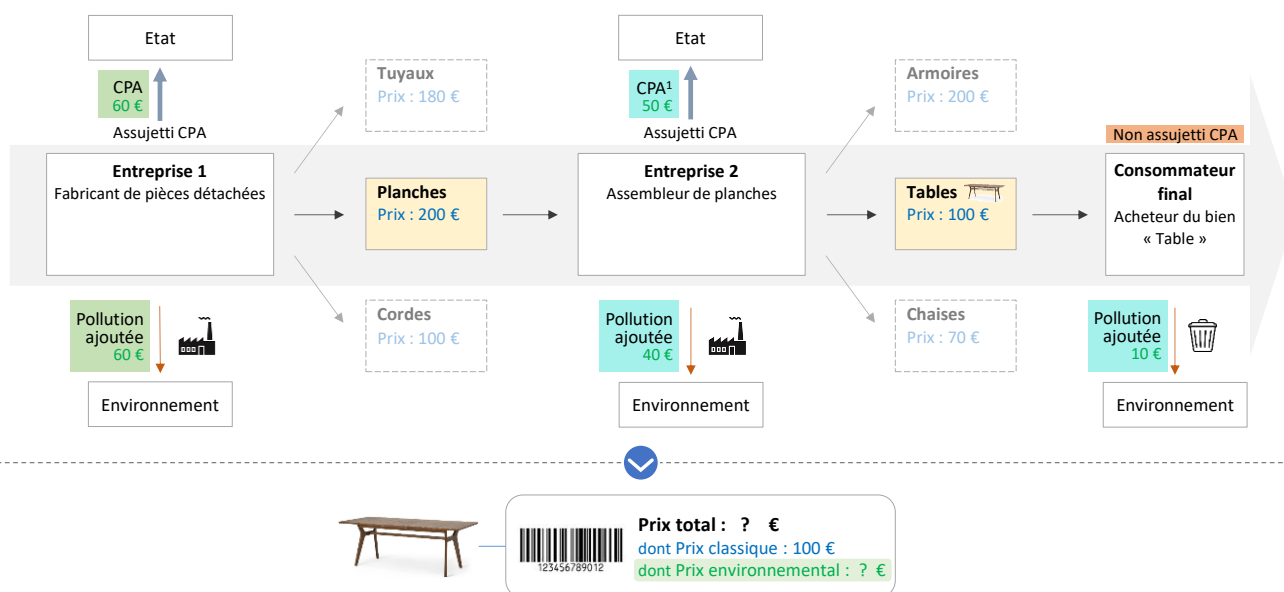
- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

Source : C. DAO

Étape 1 - Compensation de la pollution ajoutée. Chaque agent économique assujéti (ici les entreprises 1 et 2) doit payer à l'État une compensation de la pollution ajoutée (CPA) à hauteur de la pollution qu'il émet directement¹⁵⁶⁰ (Figure 5).

Figure 145

1 Une compensation de la pollution ajoutée (CPA) serait acquittée par chaque entreprise de la chaîne, pour la pollution que celle-ci « ajoute » au bien ou service



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA
Source : C. DAO

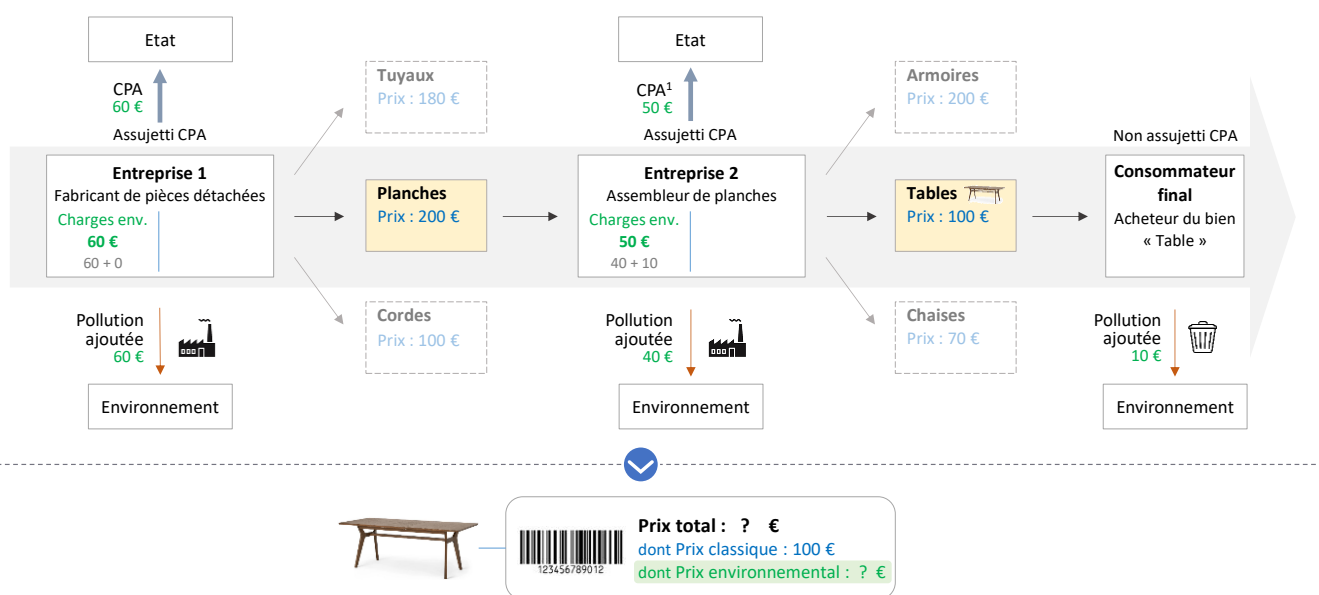
- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

¹⁵⁶⁰ Dans l'exemple ci-dessous, on remarque que l'entreprise 2 doit payer une CPA de 50 à l'État, bien qu'elle n'ait pollué elle-même qu'à hauteur de 40. En effet, la CPA viendrait frapper une entreprise non seulement à hauteur de la pollution qu'elle a émise elle-même, mais également à hauteur de la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie des biens et services qu'elle a vendus à des agents économiques non assujettis à la CPA, afin de taxer une pollution qui serait autrement exonérée et sachant qu'une telle CPA a de toute façon vocation à être répercutée sur l'acheteur. En l'occurrence, si on suppose que la pollution émise par l'utilisation et la fin de vie de la table peut être valorisée à 10, l'entreprise 2 sera redevable à l'État de 40 + 10 soit 50.

Étape 2 - Comptabilité classique et environnementale. Chaque agent économique soumis à obligations comptables (ici les entreprises 1 et 2) doit tenir une comptabilité classique et environnementale lui permettant de comptabiliser ses charges et produits environnementaux. La CPA précédemment payée à l'État est alors à comptabiliser en charges environnementales dans le compte de résultat de chaque agent économique concerné (Figure 6).

Figure 146

2 Une comptabilité classique et environnementale (CCE) permettrait aux entreprises de comptabiliser leurs charges et produits environnementaux



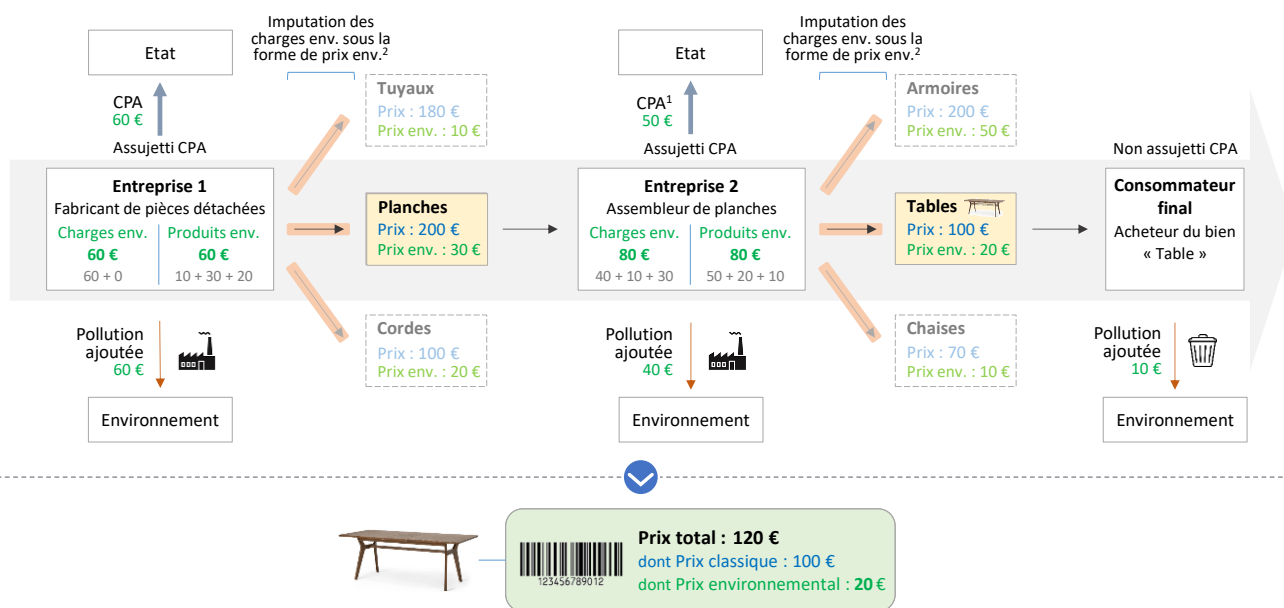
1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujettis à la CPA
Source : C. DAO

- Flux financiers classiques
- Flux financiers environnementaux

Étape 3 – Prix environnementaux. Cette CPA se répercute ensuite sur les biens et services échangés entre agents économiques sous la forme de prix environnementaux. En effet, chaque agent économique assujéti (ici les entreprises 1 et 2) est fortement incité à couvrir ses *charges environnementales* par des *produits environnementaux* (sous peine de désavantages fiscaux spécifiques par ailleurs développés). Pour générer de tel produits environnementaux, ceux-ci facturent à leurs clients des prix environnementaux, à côté des prix classiques, sur les biens et services qu'ils mettent sur le marché¹⁵⁶¹. Ces prix environnementaux sont à comptabiliser en produits environnementaux dans le compte de résultat des vendeurs et en charges environnementales dans le compte de résultat des acheteurs.

Figure 147

3 Le prix environnemental reflèterait l'impact écologique de chaque bien ou service, et proviendrait de la répercussion de la CPA le long de la chaîne de valeur



1. CPA ajustée pour prendre en compte la pollution engendrée par l'utilisation et la fin de vie des biens ou services vendus à des non-assujétis à la CPA ;
 2. L'entreprise est réputée attribuer un « juste » prix environnemental aux biens et services qu'elle vend, c'est-à-dire allouer à chaque bien ou service une quote-part de charge environnementale correspondant à son impact écologique réel, grâce à des incitations fiscales et concurrentielles non détaillées ici
 Source : C. DAO

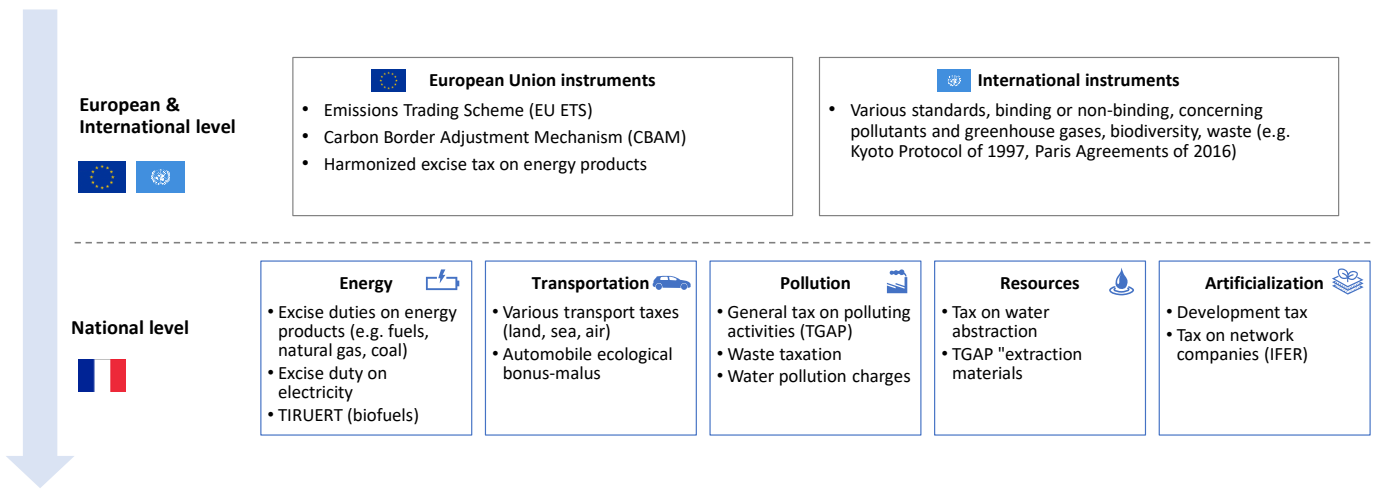
¹⁵⁶¹ Dans l'exemple ci-dessous, on présente un cas idéal où tous les agents économiques ont parfaitement pu couvrir leurs charges environnementales par des produits environnementaux, par le biais des prix environnementaux facturés à leurs clients respectifs. En supposant que chaque entreprise a correctement réparti ses charges environnementales sur les différents produits qu'elle vend, le prix environnemental de la table vendu au consommateur final s'est donc « naturellement » fixé à une juste valeur de 20, par répercussions successives des CPAs payées par les entreprises 1 et 2.

Section 4 - English version of key figures

Sous-section 1 - Perspectives on current environmental taxation

Figure 148 - Overview of current environmental taxation and similar mechanisms

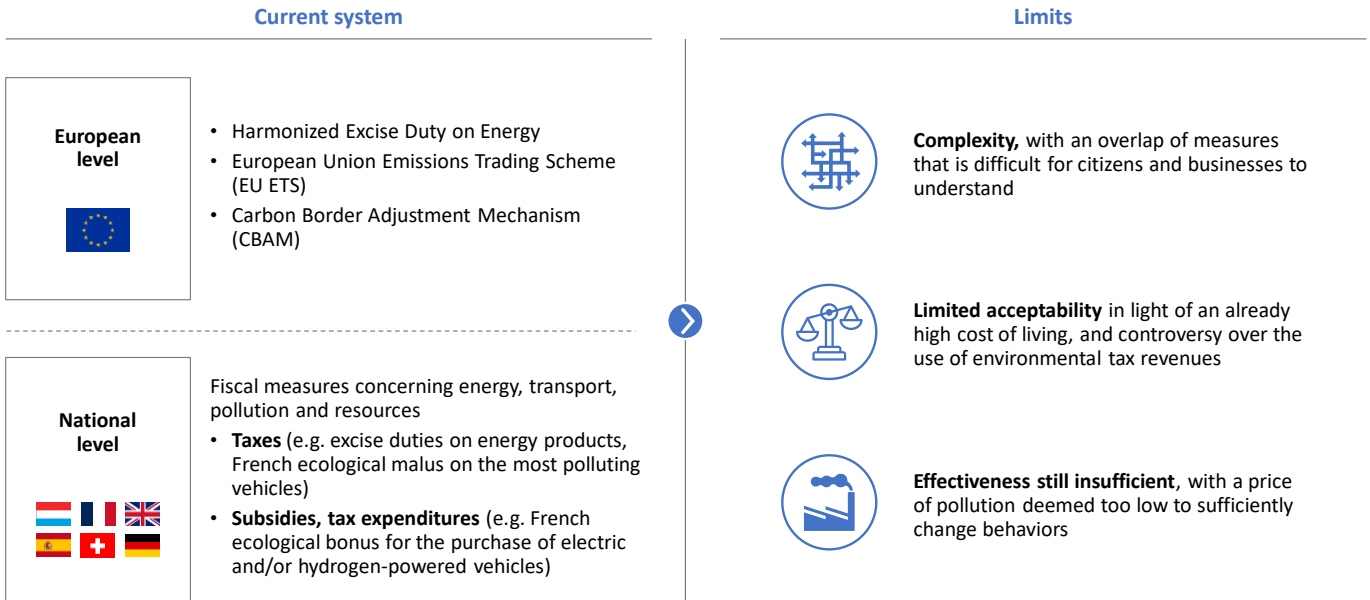
Environmental taxation and similar mechanisms are based on various national, European and international instruments



Source : C. DAO

Figure 149 – Limits of current environmental taxation and similar mechanisms

Current environmental taxation and similar mechanisms would benefit from greater clarity and efficiency



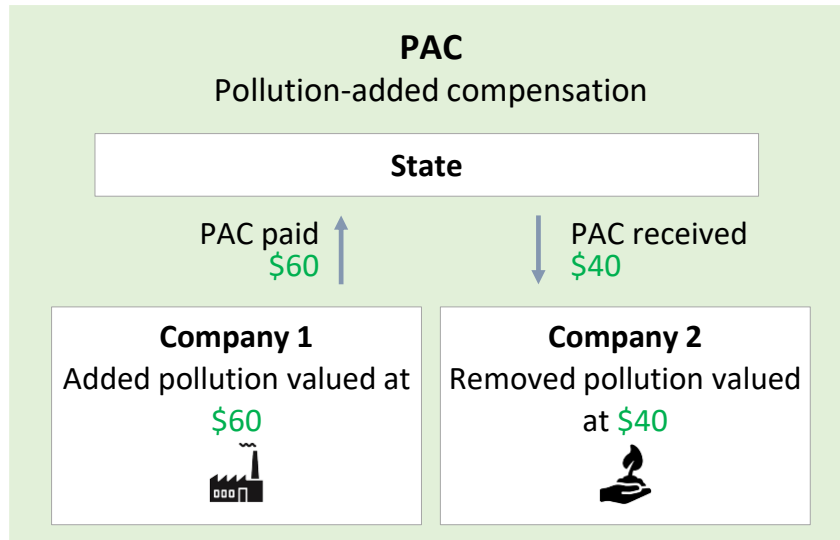
Source: C. DAO

Sous-section 2 – Foundations of the SHAPE system

Paragraphe 1 – Pollution-added compensation (PAC)

Figure 150 – PAC definition

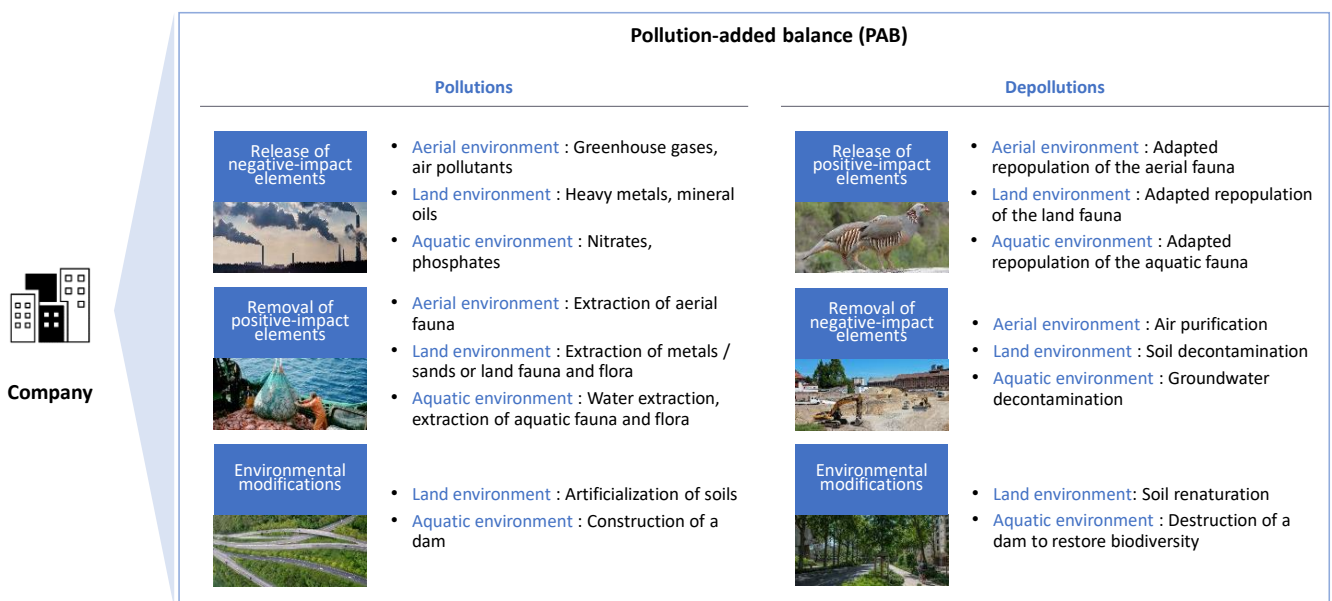
The PAC would apply to all forms of pollution and depollution generated by the organizations subject to it



Source : C. DAO

Figure 151 – PAC base | Pollution-added balance (PAB)

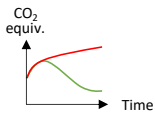
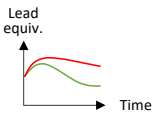
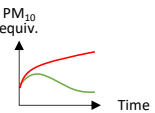
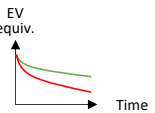
PAC base | The pollution-added balance of a company would list all of the pollutions / depollutions emitted by the company itself



Source : C. DAO

Figure 152 – PAC rates | System of reference pollutant prices

PAC rates | The prices of the various pollutants would be determined on the basis of reference pollutant prices

		Planetary boundaries			
		Climate change	Chemical pollution	Atmospheric aerosols	Land-system change
1	Determining pollutant categories				
2	Choosing a reference pollutant for each category	• CO ₂ : Reference	• Lead : Reference	• Suspended particles (PM ₁₀) : Reference	• Ecological Value Unit : Reference
3	Calculating equivalence coefficients	• Methane : GWP ¹ 30 • Nitrous oxide : GWP 265	• Aluminum • Arsenic • Cadmium	• Fine particles (PM _{2.5}) • Very fine part. (PM _{1.0}) • Ultra fine part. (PM _{0.1})	• Wooded environments • Wastelands • Fields
4	Comparing real (–) and target (–) trajectory of a cumulative indicator ² (ex : CO ₂ equivalent)				
5	Setting the price of the reference pollutant ³	• CO ₂ : 50\$ / T	• Lead	• Suspended Particulates (PM10)	• Ecological Value Unit of a field
6	Using the equivalence coefficients to determine the price of all pollutants in the category ⁴	• Methane : 1500\$/T • Nitrous oxide : 7950\$/T	• Aluminum • Arsenic • Cadmium	• Fine particles (PM _{2.5}) • Very fine part. (PM _{1.0}) • Ultra fine part. (PM _{0.1})	• Urbanization • Drilling of an oil well

1. Global Warming Potential; 2. Obtained by adding up the trajectories of each pollutant, each trajectory being weighted by the equivalence coefficient of the pollutant; 3. Either by a tax mechanism iteratively adjusted according to the observed pollution trajectories, or by a market mechanism for pollution rights; 4. With price adjustment according to the purchasing power parity of the geographical area concerned; 5. The equivalence coefficients may vary over time if they are made to depend on cyclical criteria and not only on physical criteria
Source : C. DAO

Figure 153 – PAC rates | Pollution valuation methods

PAC rates | Various economic methods, both dynamic and non-dynamic, are available to put a price on pollution

5 Setting the price of the reference pollutant

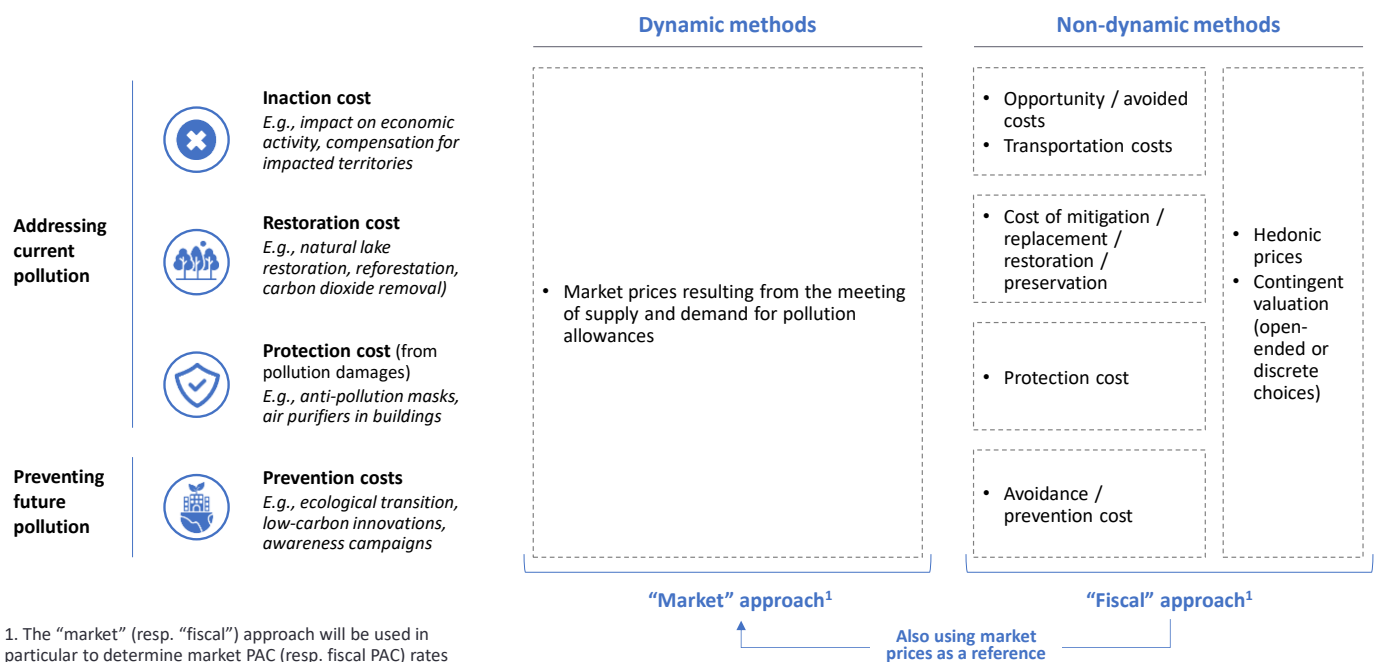


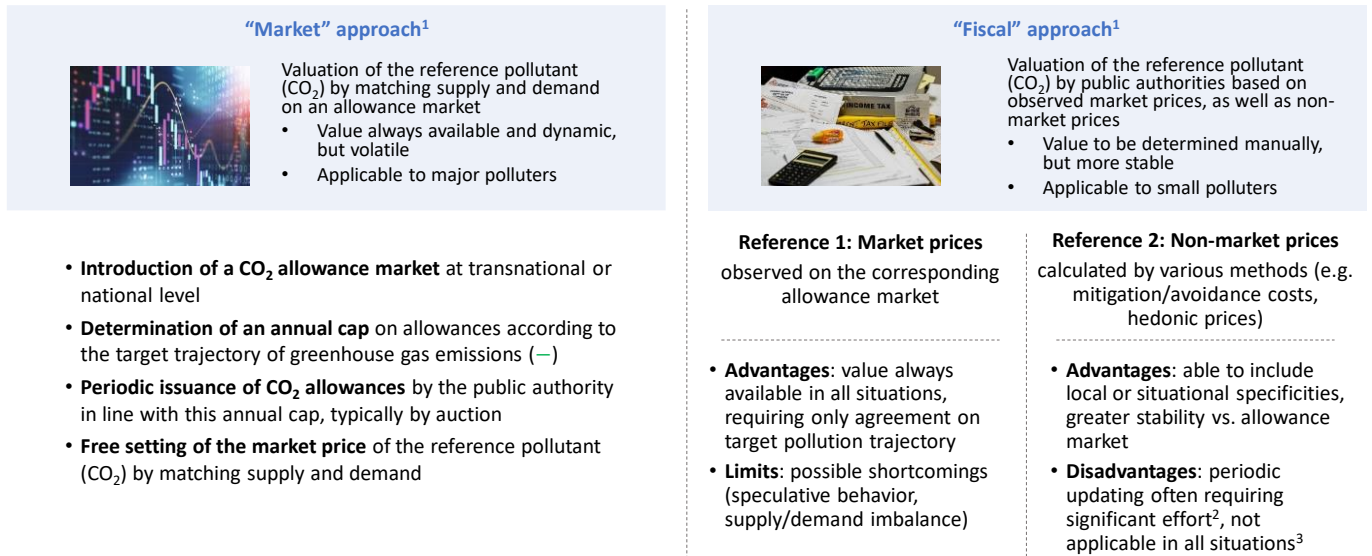
Figure 154 – PAC rates | “Market” or “fiscal” approach

PAC rates | The price of each reference pollutant would be determined by a “market” or “fiscal” approach

5 Setting the price of the reference pollutant

Focus on the valuation of each reference pollutant

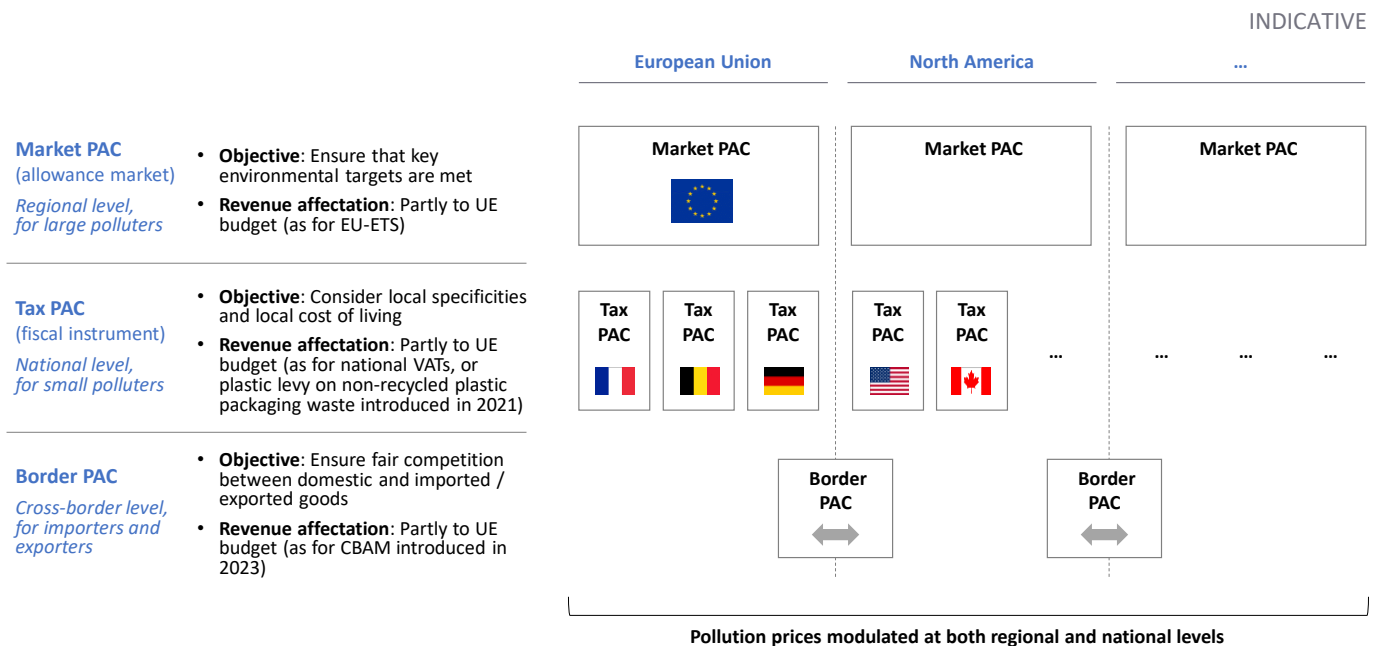
EXAMPLE FOR THE PLANETARY BOUNDARY “CLIMATE CHANGE”



1. The “market” (resp. “fiscal”) approach will be used in particular to determine market PAC (resp. fiscal PAC) rates; 2. E.g. France’s carbon reference value established by the Quinet report in 2008, then in 2019, based on the costs of mitigating climate change according to available technologies; 3. Most pollution valuation methodologies (excluding market prices) require specific data sets that are not always available (e.g. for the hedonic pricing method: real estate sales data including the price, characteristics and environmental feature(s) to be valued for each home sold).
Source : C. DAO

Figure 155 – PAC geographical applicability

To combine efficiency and geographical adaptability, the PAC would combine a tax PAC, a market PAC and a border PAC

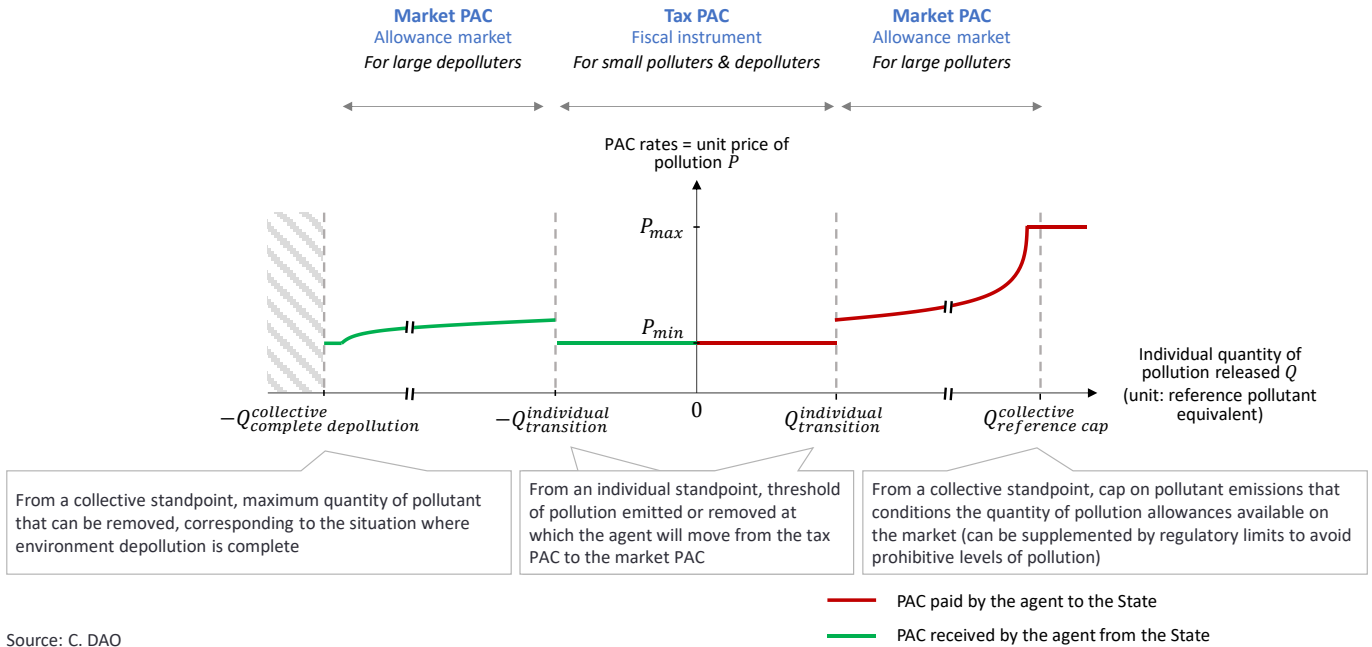


Source: C. DAO

Figure 156 – Tax and Market PAC

Tax and Market PAC | The tax PAC would apply to small polluters and depolluters, while the market PAC would apply to large ones

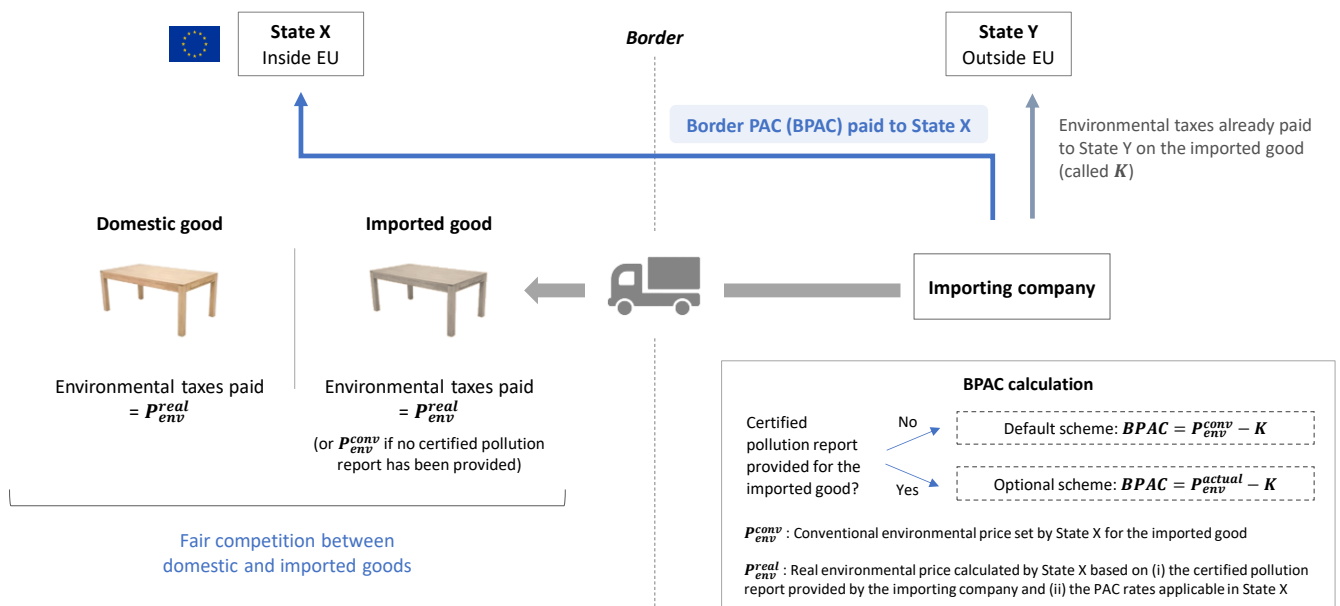
FOR THE REFERENCE POLLUTANT OF A FAMILY OF POLLUTANTS



Source: C. DAO

Figure 157 – Border PAC | Imports

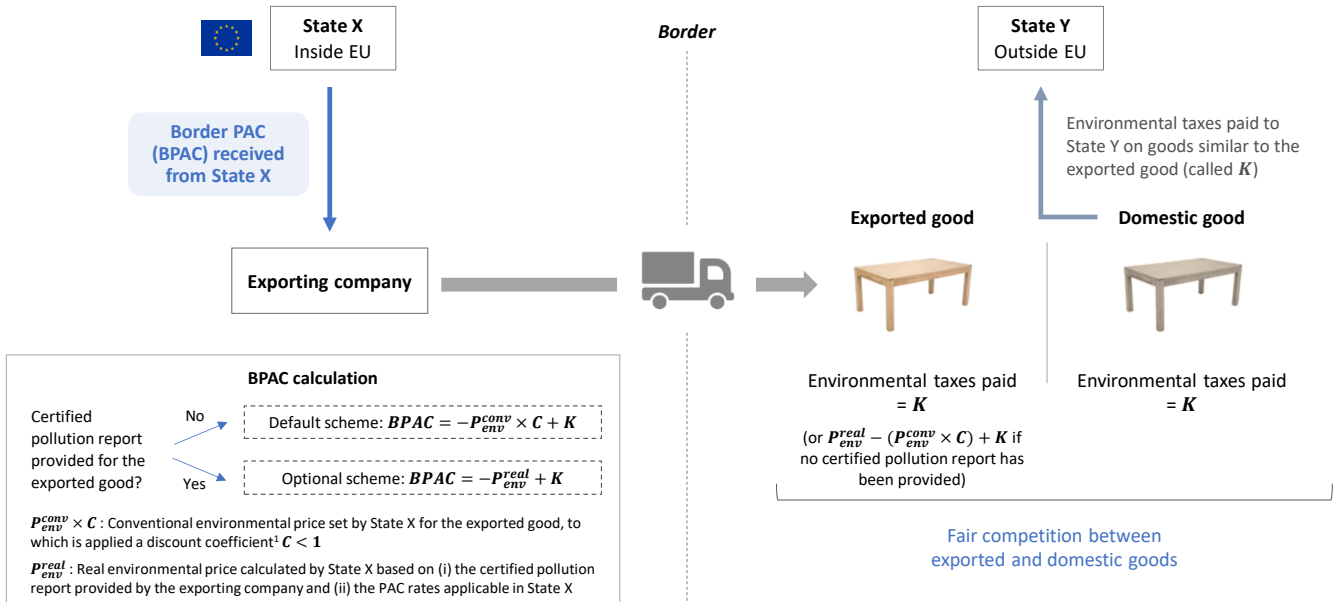
Border PAC (1/2) | The border PAC would apply to foreign importing companies, in order to guarantee fair competition on the domestic market



Source: C. DAO

Figure 158 – Border PAC | Exports

Border PAC (2/2) | The border PAC would apply to domestic exporting companies, in order to guarantee fair competition on foreign markets



1. In the default scheme, the discount coefficient ensures that the tax credit granted is not too “attractive” to avoid abuses.
Source: C. DAO

Paragraphe 2 – Accounting with classical and environmental entries (ACE)

Figure 159 – Detailed example of classical and environmental accounting (1/3)

A classical and environmental accounting would distinguish between classical and environmental financial flows (1/3)

INCOME STATEMENT							
Expenses			Revenues				
Indirect interactions between the company and the environment Environmental flows = EP paid / received							
Raw materials expense	100	20	120	Cash sales	900	180	1080
Finished goods expense	50	10	60	Credit sales	50	10	60
Inventory changes	10	10	20	Inventory changes	50	20	70
Depreciation expense	25	10	35	Operating subsidies	30	15	45
Salaries and wages expense	20	0	20				
Travel expense	5	5	10				
Energy expense	10	2	12				
Waste - Outsourced treatment	100	35					
Direct interactions between the company and the environment Environmental flows = PAC paid / received							
PAC paid			PAC received				
Release of negative-impact elements			Removal of negative-impact elements				
Aerial environment			Aerial environment				
Air pollutants	-	5	5	Air pollutants	-	10	10
Greenhouse gases	-	20	20	Greenhouse gases	-	0	0
Terrestrial environment			Terrestrial environment				
Heavy metals	-	15	15	Heavy metals	-	0	0
Mineral oils	-	5	5	Mineral oils	-	0	0
Waste treated by public authorities	-	25	25	External waste processed by the company			
Aquatic environment			Aquatic environment				
Nitrates	-	5	5	Nitrates	-	0	0
Phosphate	-	10	10	Phosphate	-	0	0
Removal of positive-impact elements			Release of positive-impact elements				
Total	320	242	562	Total	1030	265	1295
Pre-tax income			710	23	733		
Corporate tax			163	8	171		
Net income			547	15	562		

Indirect interactions between the company and the environment

- ▶ Already existing accounting statements
- ▶ Similar to scopes 2 and 3 of indirect greenhouse gas emissions

Direct interactions between the company and the environment

- ▶ Newly introduced accounting statements
- ▶ Similar to scope 1 of direct greenhouse gas emissions

Abbreviations

CIT = Corporate income tax
 PAC = Pollution-added compensation
 EP = Environmental prices

Legend

Classical accounting values / financial flows
 Environmental accounting values / financial flows

Hypothesis

CIT / PAC immediately paid
 1st year of existence of the company
 Free environmental pricing regime

Tax rates

Classical CIT rate 23%
 Environmental CIT rate 35%
 Effective CIT tax rate 23.4%

Source : C. DAO

Figure 160 – Detailed example of classical and environmental accounting (2/3)

A classical and environmental accounting would distinguish between classical and environmental financial flows (2/3)

INCOME STATEMENT							
Expenses			Revenues				
Indirect interactions between the company and the environment Environmental flows = EP paid / received							
Raw materials expense	100	20	120	Cash sales	900	180	1080
Finished goods expense	50	10	60	Credit sales	50	10	60
Inventory changes	10	10	20	Inventory changes	50	20	70
Depreciation expense	25	10	35	Operating subsidies	30	15	45
Salaries and wages expense	20	0	20				
Travel expense	5	5	10				
Energy expense	10	2	12				
Waste - Outsourced treatment	100	35					
Direct interactions between the company and the environment Environmental flows = PAC paid / received							
PAC paid			PAC received				
Release of negative-impact elements			Removal of negative-impact elements				
Aerial environment			Aerial environment				
Air pollutants	-	5	5	Air pollutants	-	10	10
Greenhouse gases	-	20	20	Greenhouse gases	-	0	0
Terrestrial environment			Terrestrial environment				
Heavy metals	-	15	15	Heavy metals	-	0	0
Mineral oils	-	5	5	Mineral oils	-	0	0
Waste treated by public authorities	-	25	25	External waste processed by the company			
Aquatic environment			Aquatic environment				
Nitrates	-	5	5	Nitrates	-	0	0
Phosphate	-	10	10	Phosphate	-	0	0
Removal of positive-impact elements			Release of positive-impact elements				
Total	320	242	562	Total	1030	265	1295
Pre-tax income			710	23	733		
Corporate tax			163	8	171		
Net income			547	15	562		

Pre-tax income	710	23	733
Corporate tax	163	8	171
Net income	547	15	562

Classical CIT
23%

Environmental CIT
35%

Abbreviations

CIT = Corporate income tax
 PAC = Pollution-added compensation
 EP = Environmental prices

Legend

Classical accounting values / financial flows
 Environmental accounting values / financial flows

Hypothesis

CIT / PAC immediately paid
 1st year of existence of the company
 Free environmental pricing regime

Tax rates

Classical CIT rate 23%
 Environmental CIT rate 35%
 Effective CIT tax rate 23.4%

Source : C. DAO

Figure 161 – Detailed example of classical and environmental accounting (3/3)

A classical and environmental accounting would distinguish between classical and environmental financial flows (3/3)

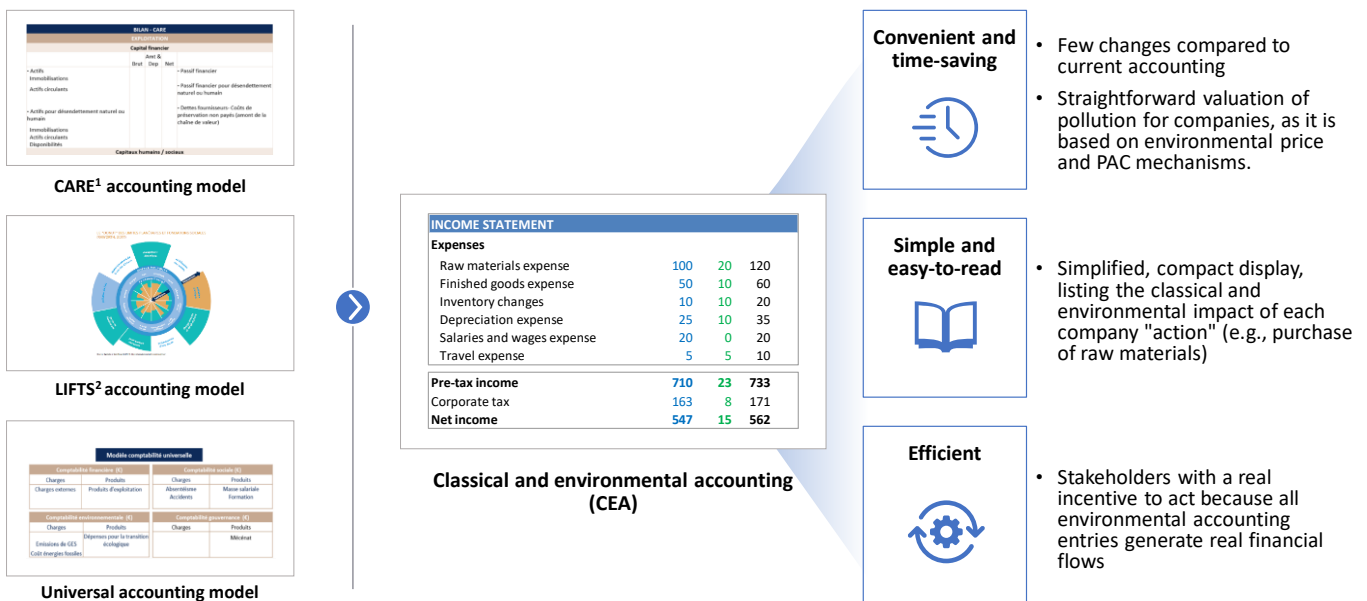
INCOME STATEMENT						BALANCE SHEET									
Expenses			Revenues			Assets			Liabilities						
Indirect interactions between the company and the environment Environmental flows = EP paid / received						Fixed assets									
Raw materials expense	100	20	120	Cash sales	900	180	1080	Inventory	40	10	50	Equity	250	40	290
Finished goods expense	50	10	60	Credit sales	50	10	60	Accounts receivable	50	10	60	Net income	547	15	562
Inventory changes	10	10	20	Inventory changes	50	20	70	Cash	632	5	637	Financial debts	150	20	170
Depreciation expense	25	10	35	Operating subsidies	30	15	45	Total	997	85	1082	Accounts payable	50	10	60
Salaries and wages expense	20	0	20					Total	997	85	1082	Total	997	85	1082
Travel expense	5	5	10												
Energy expense	10	2	12												
Waste - Outsourced treatment	100	35													
Direct interactions between the company and the environment Environmental flows = PAC paid / received						CASH FLOW STATEMENT									
PAC paid			PAC received			Sales									
Release of negative-impact elements			Removal of negative-impact elements			Raw materials expense									
Aerial environment			Aerial environment			Finished goods expense									
Air pollutants	-	5	5	Air pollutants	-	10	10	Staff remuneration							
Greenhouse gases	-	20	20	Greenhouse gases	-	0	0	Transport expenses							
Terrestrial environment				Terrestrial environment				Waste treatment costs							
Heavy metals	-	15	15	Heavy metals	-	0	0	Energy expenses							
Mineral oils	-	5	5	Mineral oils	-	0	0	Accounts payable							
Waste treated by public authorities	-	25	25	External waste processed by the company	-	0	0	Corporate income tax							
Aquatic environment				Aquatic environment				Pollution-added compensation							
Nitrates	-	5	5	Nitrates	-	0	0	Cash flow from operations							
Phosphate	-	10	10	Phosphate	-	0	0	Purchases of fixed assets							
Removal of positive-impact elements			Release of positive-impact elements			Cash flow from investing									
Aerial environment			Aerial environment			Capital increase									
External waste processed by the company	-	0	0	External waste processed by the company	-	0	0	Dividends paid							
Aquatic environment				Aquatic environment				Increase in financial debt							
Nitrates	-	0	0	Nitrates	-	0	0	Repayment of financial debt							
Phosphate	-	0	0	Phosphate	-	0	0	Subsidies received							
Total			Total			Cash flow from financing									
320 242 562			1030 265 1295			Change in cash and cash equivalents									
Pre-tax income 710 23 733			Corporate tax 163 8 171			Initial cash position									
Corporate tax 163 8 171			Net income 547 15 562			Final cash position									
Net income 547 15 562						632 5 637									

Abbreviations	Legend	Hypothesis	Tax rates
CIT = Corporate income tax	Classical accounting values / financial flows	CIT / PAC immediately paid	Classical CIT rate 23%
PAC = Pollution-added compensation	Environmental accounting values / financial flows	1st year of existence of the company	Environmental CIT rate 35%
EP = Environmental prices		Free environmental pricing regime	Effective CIT tax rate 23.4%

Source : C. DAO

Figure 162 – Comparison with existing extra-financial accounting models

The classical and environmental accounting aims to offer a practical, simple and effective tool by adapting various extra-financial accounting models



1. Comprehensive Accounting in Respect of Ecology; 2. Limits and Foundations Towards Sustainability; 3. Indeed, this valuation of pollution is carried out by the State and/or the markets, according to pollution thresholds defined on a national or international scale, for each planetary limit
Source: Various works on CARE, LIFTS and universal accounting models, SeaBird Conseil, C. DAO

Paragraphe 3 – Classical and environmental prices (CEP)

Figure 163 – Environmental price regimes

2 regimes would be available for determining environmental prices: a simplified “conventional” regime and a more flexible “free” regime

Conventional regime



More for small companies

- **Principle:** The company uses conventional environmental prices, which the government determines for various categories of goods or services based on standardized life-cycle analyses
- **Advantage:** Simple to implement
- **Disadvantage:** Environmental prices are potentially higher than under the free regime, and do not reflect the real ecological impact of the good or service

Free regime



More for medium/large companies

- **Principle:** The company set its own environmental prices, but the government requires it to balance
 - Environmental revenues (env. prices invoiced to customers)
 - Environmental costs (env. prices paid to suppliers and PAC paid to the State)
- **Advantages:** Environmental prices are potentially lower than under the conventional regime, since they reflect the real ecological impact of the good or service, enabling the company to differentiate from the competition
- **Disadvantages:** More complex to implement

Source : C. DAO

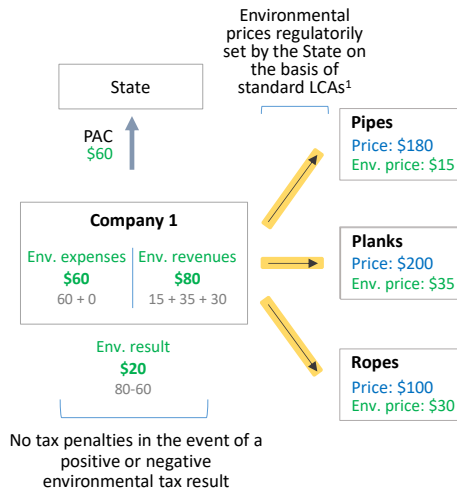
Figure 164 – Conventional environmental prices

The *conventional regime* allows to determine environmental prices in a simple way while encouraging the transition to the *free regime*



Conventional regime for setting the environmental price of goods or services

Principle



Details

Conditions and effects

Conditions

- PAC liability not mandatory
- Classical and environmental accounting not mandatory

Effects

- Environmental prices regulatorily set by the State on the basis of standard life-cycle analyses
- Classical and env. taxable income taxed at 28%

Perspectives

Advantages

- Simple to implement
- No tax penalties in the event of a positive or negative environmental tax result

Drawbacks

- Environmental prices potentially higher than under the free regime, and not reflecting the real ecological impact of the good or service
- Effective CIT rate potentially higher than under the free regime

1. Life-cycle assessment
Source: C. DAO

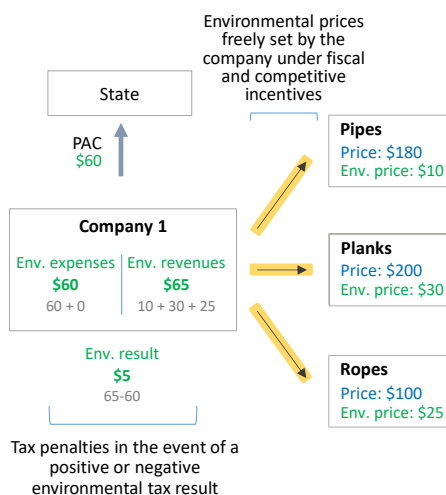
Figure 165 – Free environmental prices

The *free regime* leaves companies free to set the environmental prices of their goods/services, under tax and competitive incentives



Free regime for setting the environmental price of goods or services

Principle



Details

Conditions and effects

Conditions

- PAC liability mandatory
- Classical and environmental accounting mandatory

Effects

- Environmental prices freely set by the company by passing on its environmental charges
- Classical taxable income taxed at 23%
- Penalties: Env. taxable income taxed at 35% and env. losses cannot be deducted from the classical taxable income

Perspectives

Advantages

- Environmental prices potentially lower than under the conventional regime, as they reflect the real ecological impact of the good or service
- Effective CIT rate potentially lower than under the conventional regime

Drawbacks

- More challenging to implement
- Tax penalties in the event of a positive or negative environmental tax result

Source: C. DAO

Glossaire

Agent ou Agent économique (noté $s^i \in \Omega$, $s^i \in S$ ou parfois $s^i \subset \Omega$, et parfois abrégé en $i \in \mathbb{N}$) : Personne physique ou morale, considérée au prisme de ses décisions impactant la vie économique.

- **Typologie** : Le concept d'agent économique fait l'objet en France d'une catégorisation par l'INSEE en six catégories : les sociétés non financières, les sociétés financières, les administrations publiques, les ménages, les institutions sans but lucratif au service des ménages et le reste du monde (Union Européenne et pays tiers) . En particulier, on fera usage des sous-catégories suivantes :
 - o **État ou Puissance publique (agent économique)** : État considéré en tant qu'agent économique assurant trois fonctions : l'allocation des ressources sur un territoire, la redistribution du revenu disponible et la stabilisation de la conjoncture économique.
 - o **Entreprise** : Organisme de nature industrielle ou commerciale, fournissant des biens ou des services, avec comme objectif la maximisation du profit par opposition aux administrations publiques et aux associations à but non lucratif.
 - o **Agent économique producteur de biens et services** : Au sens des catégories posées par l'INSEE, il s'agit des sociétés non financières, sociétés financières, administrations publiques et institutions sans but lucratif au service des ménages (c'est-à-dire l'ensemble des agents économiques à l'exclusion des ménages). En effet, de tels agents économiques ont tous pour fonction principale de produire des biens et services, marchands ou non marchands.
 - o **Agent économique soumis à obligations comptables** : Agent économique se conformant, souvent du fait d'une obligation légale, à un ensemble de règles et de conventions afin de rendre compte de sa propre situation financière, ainsi que des opérations et événements qui affectent cette dernière. En France tout au moins, cette catégorie est incluse dans la catégorie des agents économiques producteurs de biens et services.

Agent économique ayant été impacté par une pollution / dépollution survenue sur le territoire de l'État X : Agent économique ayant subi les conséquences d'une pollution / dépollution survenue au sein de l'environnement géographique (milieux terrestres, aquatiques et aériens) sur lequel l'État X revendique un droit de souveraineté.

Agent économique ayant pollué / dépollué sur le territoire de l'État X : Agent économique ayant réalisé une interaction directe (renvois d'éléments, retraits d'éléments et modifications de l'environnement) avec l'environnement géographique (milieux terrestres, aquatiques et aériens) sur lequel l'État X revendique un droit de souveraineté.

Agent économique soumis à obligations comptables : Agent économique se conformant, souvent du fait d'une obligation légale, à un ensemble de règles et de conventions afin de rendre compte de sa propre situation financière, ainsi que des opérations et événements qui affectent cette dernière. En France tout au

moins, cette catégorie est incluse dans la catégorie des agents économiques producteurs de biens et services.

Agent économique CPA-compatible (au regard du système SHAPE de l'État X) : Agent économique qui par sa forme juridique ou sa catégorisation statistique :

- S'il est résident fiscal de l'État X, est assujéti à la CPA dans l'État X.
- S'il est non-résident fiscal de l'État X, aurait été assujéti à la CPA de l'État X s'il avait eu sa résidence fiscale dans l'État X et s'il y avait disposé une forme juridique équivalente.

Aide publique environnementale (APE) (en anglais « *Environmental public aid (EPA)* ») : Subvention fournie par l'État aux agents économiques afin de les accompagner financièrement dans la transition écologique de la société, et financée par tout ou partie des recettes nettes générées par la CPA. L'APE se subdiviserait en deux sous-mécanismes : d'une part une « APE de redistribution » visant à fournir des aides aux contribuables pour compenser la charge fiscale additionnelle engendrée par la CPA, et d'autre part une « APE d'action » visant à soutenir des actions écologiques à visée curative (restauration de l'environnement) ou préventive (transition écologique).

Charges agrégées d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Charges globales d'un agent i au cours d'une période temporelle T, laissant inapparente la distinction entre leur éventuelle composante classique et leur éventuelle composante environnementale.

Charges classiques d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Ressources financières payées par l'agent i au cours d'une période temporelle T par le biais de *prix classiques* facturés par ses fournisseurs ou de *prélèvements simili-fiscaux classiques* effectués par l'État.

Charges environnementales d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Ressources financières payées par l'agent i au cours d'une période temporelle T par le biais de *prix environnementaux* facturés par ses fournisseurs ou de *prélèvements simili-fiscaux environnementaux* effectués par l'État.

Charges totales/ sociales d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Somme des charges classiques et des charges environnementales de l'agent i au cours d'une période temporelle T.

Compensation de la pollution ajoutée (CPA) (ou plus exactement *Compensation de la pollution ajoutée ou soustraite (CPA ou CPS)* voire *Compensation de l'impact environnemental ajouté ou soustrait (CIA ou CIEA ou CIS ou CIES)* ; alternativement *Compensation relative à la pollution ajoutée (CPA)* ou *Compensation financière pour l'environnement (CFE)* ou *Bonus-malus sur la pollution ajoutée* ; en anglais « *Pollution-added compensation (PAC)* ») : Compensation financière s'appliquant à un agent économique au titre de l'impact environnemental négatif ou positif généré par ses interactions directes avec l'environnement, i.e. à sa pollution ajoutée ou soustraite.

- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations économiques.**
 - o Formes possibles de la CPA au regard du signe de son taux/prix :
 - **CPA-prélèvement ou CPA payée.** CPA prenant la forme d'un prélèvement financier acquitté par l'agent économique envers l'État lorsqu'il génère par ses interactions directes avec l'environnement un impact

strictement négatif sur ce dernier, c'est-à-dire lorsqu'il pollue globalement. Dans ce cas, le signe de la CPA est positif.

- **CPA-rétribution ou CPA reçue.** CPA prenant la forme d'une rétribution financière perçue par l'agent économique depuis l'État lorsqu'il génère par ses interactions directes avec l'environnement un impact strictement positif sur ce dernier, c'est-à-dire lorsqu'il dépollue globalement. Dans ce cas, le signe de la CPA est négatif.
- Formes possibles de la CPA au regard de la variabilité de son taux/prix :
 - **CPA à taux/prix fixe pour un polluant donné :** CPA dont le taux/prix par unité indicative d'un polluant est fixe par rapport à la quantité émise de ce polluant.
 - **CPA à taux/prix variable pour un polluant donné :** CPA dont le taux/prix par unité indicative d'un polluant est variable par rapport à la quantité émise de ce polluant.
- Formes possibles de la CPA au regard de la variabilité de son taux/prix :
 - **CPA à taux/prix fixe pour un polluant donné :** CPA dont le taux/prix par unité indicative d'un polluant est fixe par rapport à la quantité émise de ce polluant.
 - **CPA à taux/prix variable pour un polluant donné :** CPA dont le taux/prix par unité indicative d'un polluant est variable par rapport à la quantité émise de ce polluant.
- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations juridiques.** La CPA peut prendre la forme d'un instrument fiscal et/ou d'un instrument de marché :
 - **CPA fiscale (CPAFi)** (en anglais « *Tax PAC (TPAC)* ») : CPA prenant la forme d'un instrument fiscal consistant en une imposition sur la pollution prélevée par l'État ou une subvention sur la dépollution octroyée par l'État.
 - **CPA-imposition** aussi appelée **Taxe sur la pollution ajoutée (TPA)**. CPA à la fois *fiscale* et *payée*, et consistant donc en une imposition prélevée par l'État.
 - **CPA-subvention** aussi appelée **Subvention sur la pollution soustraite (SPS)**. CPA à la fois *fiscale* et *reçue*, et consistant donc en une subvention octroyée par l'État.
 - **CPA de marché (CPAMa)** ou **CPA pseudo-fiscale** aussi appelée **Marché de quotas de pollution (MQP)** (en anglais « *Market PAC (MPAC)* ») : CPA prenant la forme d'un instrument de marché consistant en l'achat ou la vente de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
 - **CPA-achat.** CPA à la fois *de marché* et *payée*, et consistant donc en l'achat de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.

- *CPA-vente*. CPA à la fois *de marché* et *reçue*, et consistant donc en la vente de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
 - *CPA hybride fiscale-marché* ou *CPA hybride fixe-variable* ou *CPA simili-fiscale* : CPA pouvant, en fonction des circonstances, alternativement prendre les formes suivantes :
 - Un instrument fiscal consistant en une imposition sur la pollution prélevée par l'État ou une subvention sur la dépollution octroyée par l'État.
 - Un instrument de marché consistant en l'achat ou la vente de quotas de pollution sur un marché de droits à polluer, ces quotas de pollution étant originellement émis par l'État.
- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations de responsabilité.**
 - *CPA-base* ou *Base de CPA* : CPA payée ou reçue au titre de la pollution ajoutée ou soustraite par l'assujetti, c'est-à-dire renvoyée ou retirée directement par celui-ci, en application du principe « pollueur-payeur ».
 - *CPA-ajustement* ou *Ajustement de CPA* : Ajustements de CPA à réaliser lorsqu'un assujetti à la CPA est amené à effectuer des transactions économiques avec des non-assujettis à la CPA, à savoir :
 - L'addition de la valorisation de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services vendus à des non-assujettis à la CPA.
 - La soustraction de la valorisation de la pollution ajoutée par l'utilisation et la fin de vie des biens et services achetés à des non-assujettis à la CPA.
- **Formes possibles de la CPA au regard de considérations écologiques.**
 - *CPA-renvoi* : CPA *payée* (respectivement *reçue*) au titre d'un renvoi dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif (respectivement à impact environnemental positif).
 - *CPA-retrait* : CPA *payée* (respectivement *reçue*) au titre d'un retrait depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental positif (respectivement à impact environnemental négatif).
 - *CPA-modification* : CPA *payée* (respectivement *reçue*) au titre d'une modification de l'environnement à impact environnemental négatif (respectivement positif).

Compensation de la pollution ajoutée aux frontières (CPAF) (en anglais « *Border pollution-added compensation (BPAC)* » ou « *Pollution-added compensation at the borders (PACB)* ») : Compensation financière s'appliquant à un agent économique au titre de l'impact environnemental négatif ou positif généré par les biens, services ou éléments négatifs qu'il importe ou exporte, afin d'assurer une taxation environnementale similaire entre agents économiques domestiques et étrangers.

- **Formes possibles de la CPAF au regard du signe de son taux/prix :**

- **CPAF-prélèvement ou CPAF payée.** CPAF prenant la forme d'un prélèvement financier acquitté par l'agent économique envers l'État. Dans ce cas, le signe de la CPA est positif.
- **CPAF-rétribution ou CPAF reçue.** CPAF prenant la forme d'une rétribution financière perçue par l'agent économique depuis l'État. Dans ce cas, le signe de la CPA est négatif.
- **Formes possibles de la CPAF au regard de considérations écologiques.**
 - **CPAF-renvoi :** CPAF payée (respectivement reçue) au titre d'un renvoi dans l'environnement d'éléments à impact environnemental négatif (respectivement à impact environnemental positif).
 - **CPAF-retrait :** CPAF payée (respectivement reçue) au titre d'un retrait depuis l'environnement d'éléments à impact environnemental positif (respectivement à impact environnemental négatif).
 - **CPAF-modification :** CPAF payée (respectivement reçue) au titre d'une modification de l'environnement à impact environnemental négatif (respectivement positif).

Comptabilité d'un agent économique : Ensemble de règles et de conventions permettant à cet agent économique de rendre compte de sa situation financière, ainsi que des opérations et événements qui affectent cette dernière.

Comptabilité agrégée d'un agent économique : Forme de comptabilité ne distinguant pas valeurs comptables / flux financiers classiques et valeurs comptables / flux financiers environnementaux dans les états financiers de cet agent économique.

Comptabilité classique et environnementale (CCE) d'un agent économique (aussi appelé *double comptabilité classique et environnementale* ; en anglais « *Accounting with classical and environmental entries (ACE)* »). Forme de comptabilité adaptée à l'introduction de prix classiques et environnementaux, effectuant une distinction entre grandeurs classiques et grandeurs environnementales. D'une part, une telle comptabilité distinguerait dans le bilan les valeurs comptables classiques et valeurs comptables environnementales des actifs et passifs de l'agent économique. D'autre part, cette comptabilité distinguerait dans le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie les flux financiers classiques et flux financiers environnementaux engendrés par les interactions de cet agent économique avec l'environnement.

Comportement ou Action d'un agent : Manière d'agir d'un agent, appréhendée notamment au prisme de son impact sur l'Univers Ω .

Comportement favorable ou défavorable à l'environnement d'un agent :

- **Vision statique :**
 - **Comportement statiquement favorable à l'environnement d'un agent i .** Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact environnemental positif, c'est-à-dire une externalité environnementale positive sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).
 - **Comportement statiquement défavorable à l'environnement d'un agent i .** Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact environnemental positif, c'est-à-dire une externalité

environnementale négative sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).

- **Vision dynamique :**

- *Comportement dynamiquement favorable à l'environnement d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un meilleur impact environnemental que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i, c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact environnemental positif, soit par le biais d'une diminution d'externalité environnementale négative, soit par le biais d'une augmentation d'externalité environnementale positive sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).
- **Comportement dynamiquement défavorable à l'environnement** d'un agent i. Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un moins bon impact environnemental que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i, c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact environnemental négatif, soit par le biais d'une augmentation d'externalité environnementale négative, soit par le biais d'une diminution d'externalité environnementale positive sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).

Comportement favorable ou défavorable à une thématique d'intérêt général d'un agent :

- **Vision statique :**

- *Comportement statiquement favorable à une thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$ d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact positif sur la thématique d'intérêt général H , c'est-à-dire une externalité positive relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).
- *Comportement statiquement défavorable à une thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$ d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^i$ de l'agent i engendrant un impact positif sur la thématique d'intérêt général H , c'est-à-dire une externalité négative relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).

- **Vision dynamique :**

- *Comportement dynamiquement favorable à l'environnement d'un agent i.* Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un meilleur impact sur la thématique d'intérêt général H que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i, c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact positif sur la thématique d'intérêt général H , soit par le biais d'une diminution d'externalité négative, soit par le biais d'une augmentation d'externalité positive relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).
- **Comportement dynamiquement défavorable à l'environnement** d'un agent i. Comportement $\alpha_{T_0}^{i,2}$ de l'agent i engendrant un moins bon impact sur la thématique d'intérêt

général H que le comportement actuel $\alpha_{T_0}^{i,1}$ de l'agent i , c'est-à-dire tel que le changement de comportement $\alpha_{T_0}^{i,1} \rightarrow \alpha_{T_0}^{i,2}$ produit un impact négatif sur la thématique d'intérêt général H , soit par le biais d'une augmentation d'externalité négative, soit par le biais d'une diminution d'externalité positive relative à cette thématique d'intérêt général sur la durée de vie de la société ($T = \mathbb{R}_+$).

Comportement environnementalement optimal d'agents I du point de vue de la société S : Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 qui maximise la variation d'utilité de la société S, cette variation provenant de l'impact du comportement de ces agents I sur l'environnement $E \subset \Omega$ au cours de la durée de vie de la société.

Comportement optimal d'agents J du point de vue d'agents I au regard de son impact sur une thématique d'intérêt général H_T : Comportement d'agents J au cours d'une période temporelle T_0 qui maximise la variation d'utilité d'agents I, cette variation provenant de l'impact du comportement de ces agents J sur la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ au cours d'une période temporelle T .

- **Comportement individuel optimal d'un agent i au cours d'une période temporelle T_0** (noté $\widetilde{\alpha}_{T_0}^i \in \mathbb{A}_{T_0}$) : Comportement d'un agent i au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal de son point de vue au regard de l'impact de ce comportement sur l'ensemble de l'Univers Ω
- **Comportement collectif optimal d'agents I au cours d'une période temporelle T_0** (noté $\widetilde{\alpha}_{T_0}^I \subset \mathbb{A}_{T_0}$) : Comportement d'agents I au cours d'une période temporelle T_0 étant optimal de leur point de vue au regard de l'impact de ce comportement sur l'ensemble de l'Univers Ω

Coût agrégé d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j , du point de vue de l'agent i : Coût global de ce bien ou service du point de vue de l'agent i , laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

Coût classique d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j , du point de vue de l'agent i : Valeur actuelle nette des pertes économiques engendrées pour l'agent i , sur une période de temps infinie, pour la mise à disposition de ce bien / service à l'agent j :

- En excluant les *coûts environnementaux internalisés* des interactions avec l'environnement engendrées par la mise à disposition de ce bien ou service.
- En calculant ces pertes économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.

Coût environnemental d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j , du point de vue de l'agent i : Valeur actuelle nette des pertes économiques engendrées pour l'agent i , sur une période de temps infinie, pour la mise à disposition de ce bien / service à l'agent j :

- En incluant uniquement les *coûts environnementaux internalisés* des interactions avec l'environnement engendrées par la mise à disposition de ce bien ou service.
- En calculant ces pertes économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.

Coût environnemental internalisé d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de l'agent i : Paiement effectué par l'agent i, prenant typiquement la forme d'un prélèvement simili-fiscal environnemental, visant à internaliser au niveau de l'agent i l'externalité environnementale négative engendrée pour la société S par cette interaction, afin de *désinciter* l'agent i à effectuer une telle interaction et / ou à *compenser* son coût environnemental externe pour la société S.

Coût total / social d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent i : Somme du coût classique et du coût environnemental de ce bien ou service pour l'agent i.

Coût total / social d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue hybride agent i - société S : Somme du coût classique de ce bien ou service pour l'agent i et du coût environnemental de ce bien ou service pour la société S.

Coût (total) d'un instrument de politique publique pour la société : Propension d'un instrument de politique publique à diminuer le bien-être de la société par sa mise en œuvre intrinsèque, indépendamment des effets ultérieurs produit par cet instrument.

- *Coût économique* (respectivement *juridique, social, technique, environnemental*) *d'un instrument de politique publique pour la société* : Coût d'un instrument de politique publique pour la société provenant de causes économiques (respectivement juridiques, sociales, techniques, environnementales).
-

Dépollution engendrée par une entité : Impact environnemental positif engendré par les interactions directes ou indirectes de celle-ci avec l'environnement. Par commodité et abus de langage, on pourra également parler de *pollution négative*.

Efficacité (totale) d'un instrument de politique publique pour la société (ou *bénéfices apportés par un instrument de politique publique à la société*) : Aptitude d'un instrument de politique publique à augmenter le bien-être de la société par les effets qu'il produit en influant sur le comportement des agents.

- *Efficacité économique* (respectivement *juridique, social, technique, environnementale*) *d'un instrument de politique publique pour la société* : Aptitude d'un instrument de politique publique à augmenter le bien-être de la société, en produisant de manière ciblée des effets de nature économique (respectivement juridique, sociale, technique, environnementale), permettant alors l'atteinte d'un objectif d'intérêt général de nature économique (respectivement juridique, sociale, technique, environnementale).
- **Efficacités fondamentales spécifiques aux instruments simili-fiscaux.**
 - o **Efficacité d'un instrument simili-fiscal au regard du prélèvement ou de la rétribution qu'il induit :**
 - *Efficacité statique d'un instrument simili-fiscal, concernant le prélèvement ou la rétribution qu'il induit* : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par une action *statique* sur l'utilité de cette société, c'est-à-dire en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents.
 - *Efficacité dynamique d'un instrument simili-fiscal, concernant le prélèvement ou la rétribution qu'il induit* :

Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par une action *dynamique* sur l'utilité de cette société, c'est-à-dire en influant directement sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses

- **Effacité d'un instrument simili-fiscal au regard de l'affectation de ses recettes :**
 - *Effacité générique d'un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes :* Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par le biais d'une affectation générique de ses recettes.
 - *Effacité spécifique d'un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes :* Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société par le biais d'une affectation de ses recettes à une finalité spécifique, allant typiquement dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné.
- **Effacités composées spécifiques aux instruments simili-fiscaux**
 - *Effacité statico-générique ou Effacité selon un principe d'entraide d'un instrument simili-fiscal :* Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents (*efficacité statique*) et en affectant les recettes générées à toute finalité possible (*efficacité générique*). On dira alors que l'accroissement du bien-être de la société est obtenu selon un *principe d'entraide* entre contribuables, résultant de purs effets redistributifs des richesses.
 - *Effacité statico-spécifique ou Effacité budgétaire d'un instrument simili-fiscal :* Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents (*efficacité statique*) et en affectant les recettes générées à une finalité particulière, allant typiquement dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné (*efficacité spécifique*). L'accroissement du bien-être de la société est donc obtenu par des effets redistributifs, ainsi que des *effets budgétaires* de financement d'un objectif d'intérêt général.
 - *Effacité dynamico-générique ou Effacité incitative d'un instrument simili-fiscal :* Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être de la société en influant sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses (*efficacité dynamique*) et en affectant les recettes générées à toute finalité possible (*efficacité générique*). L'accroissement du bien-être de la société est donc obtenu par des *effets incitatifs* de réorientation des comportements dans le sens d'un objectif d'intérêt général.
 - *Effacité dynamico-spécifique ou dans certains cas Effacité selon un principe de responsabilité d'un instrument simili-fiscal :* Aptitude d'un instrument simili-fiscal à augmenter le bien-être

de la société en influant sur le comportement des agents afin qu'ils agissent dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses (*efficacité dynamique*) et en affectant les recettes générées à une finalité particulière (*efficacité spécifique*). Si l'instrument fiscal taxe des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent, et que ses recettes sont affectées directement à la réparation de l'impact de ce comportement, on dira alors que l'accroissement du bien-être de la société est obtenu selon un *principe de responsabilité* où les contribuables sont rendus plus comptables de l'impact de leurs actions au regard de cet objectif d'intérêt général donné.

Effizienz d'un instrument de politique publique : Rapport entre l'efficacité totale d'un instrument de politique publique pour la société et son coût total pour la société.

- **Effizienz économique** (respectivement *juridique, social, technique, environnementale*) d'un instrument de politique publique : Rapport entre l'efficacité économique (respectivement juridique, social, technique, environnemental) d'un instrument de politique publique pour la société et son coût total pour la société.

Effizienz environnementale (en anglais « *environmental efficiency* ») : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en induisant chez certains agents des comportements dynamiquement favorables à l'environnement, une telle efficacité étant à rapporter au coût de cet instrument de politique publique pour la société.

- Effizienz environnementale attractive ou répulsive :
 - o **Effizienz environnementale attractive** : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficacité environnementale en augmentant l'attractivité de certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.
 - o **Effizienz environnementale répulsive** : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficacité environnementale en diminuant l'attractivité de certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement.
- Effizienz environnementale incitative ou contraignante :
 - o **Effizienz environnementale incitative** : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en encourageant (*respectivement* décourageant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement).
 - o **Effizienz environnementale quasi-contraignante ou contraignante** : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en obligeant (*respectivement* dissuadant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement).
- Effizienz environnementale ponctuelle ou permanente :
 - o **Effizienz environnementale ponctuelle** : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée

un impact environnemental positif en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle négligeable ou courte, c'est-à-dire plusieurs jours ou semaines au plus en général.

- *Efficienne environnementale permanente* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle significative, c'est-à-dire plusieurs mois ou années au moins en général.
- Efficienne environnementale non subsistante ou subsistante :
 - *Efficienne environnementale non subsistante* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale cessant d'agir à la disparition de l'instrument de politique publique.
 - *Efficienne environnementale subsistante* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale ne cessant pas d'agir à la disparition de l'instrument de politique publique.
- Efficacité environnementale passée/réalisée ou présente/actuelle ou future/en puissance :
 - *Efficacité environnementale passée ou réalisée* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle antérieure à l'instant présent.
 - *Efficacité environnementale présente ou actuelle* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle contenant l'instant présent.
 - *Efficacité environnementale future ou en puissance* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficacité environnementale à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant avec une probabilité non nulle sur le comportement des agents au cours d'une période temporelle postérieure à l'instant présent.
- Efficacité environnementale directe ou indirecte :
 - *Efficacité environnementale directe* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents par un lien de causalité direct, c'est-à-dire en influant lui-même sur ce comportement.
 - *Efficacité environnementale indirecte* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en influant sur le comportement des agents par un lien de causalité indirect, c'est-à-dire en n'influant pas lui-même sur ce comportement, mais en influant sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i.
 - *Efficacité environnementale capacitairement (respectivement tout autre type d'effet) indirecte* :

Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en n'influant pas lui-même sur le comportement des agents, mais en influant par le biais d'effets capacitaires (*respectivement tout autre type d'effet*) sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i.

- **Efficiences environnementales indirectes capacitaires (respectivement tout autre type d'effet) :** Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en n'influant pas lui-même sur le comportement des agents, mais en influant sur l'intervention immédiate ou future d'une chaîne causale d'autres facteurs comportementaux qui soit propre à influencer sur le comportement de l'agent i par le biais d'effets capacitaires (*respectivement tout autre type d'effet*).
- Efficiences environnementales capacitaires/objectives ou volontaristes/subjectives :
 - **Efficiences environnementales capacitaires ou objectives :** Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficiences environnementales en exerçant une influence sur les moyens objectifs, financiers ou non financiers, des agents.
 - **Efficiences environnementales volontaristes ou subjectives :** Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'efficiences environnementales en exerçant une influence sur la volonté subjective des agents.
- Efficiences environnementales fortes ou faibles :
 - **Efficiences environnementales faibles :** Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des diminutions d'externalités environnementales négatives.
 - **Efficiences environnementales fortes :** Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des augmentations d'externalités environnementales positives.
- Pleine efficacité environnementale au regard d'un objectif d'intérêt général donné :
 - **Pleine efficacité environnementale :** Aptitude d'un instrument de politique publique à permettre de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général environnemental.
 - **Pleine efficacité environnementale tendancielle :** Aptitude d'un instrument de politique publique à permettre de pleinement atteindre un objectif d'intérêt général environnemental formulé de manière tendancielle.
 - **Pleine efficacité environnementale absolue ou cumulée :** Aptitude d'un instrument de politique publique à permettre de pleinement atteindre un objectif d'intérêt

général environnemental formulé de manière absolue ou cumulée.

- Efficience environnementale obligatoire ou répressive :
 - *Efficience environnementale obligatoire* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficience environnementale à la fois *attractive* et *quasi-contraignante/contraignante*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en obligeant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.
 - *Efficience environnementale répressive* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficience environnementale à la fois *répulsive* et *quasi-contraignante/contraignante*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en dissuadant certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement.
- Efficience environnementale prélevante ou budgétaire :
 - *Efficience environnementale prélevante* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficience environnementale à la fois *répulsive* et *capacitaire financière*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en définançant certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement.
 - *Efficience environnementale budgétaire* ou *rétributive* : Aptitude d'un instrument de politique publique à disposer d'une efficience environnementale à la fois *attractive* et *capacitaire financière*, c'est-à-dire à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement .
- Efficience environnementale complète :
 - *Efficience environnementale complète* : Aptitude d'un instrument de politique publique à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en usant de l'ensemble des leviers d'influence possible sur les agents, à savoir les principaux effets fondamentaux spatiaux, temporels et personnels :
 - Efficience environnementale attractive et répulsive
 - Efficience environnementale incitative et quasi-contraignante/contraignante
 - Efficience environnementale permanente et subsistante
 - Efficience environnementale passée, présente et future
 - Efficience environnementale capacitaire financière (en particulier budgétaire) / non financière et volontariste

Efficience environnementale (concernant un *instrument simili-fiscal* ; en anglais « *Environmental efficiency* ») : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en induisant chez certains agents des comportements dynamiquement favorables à l'environnement, une telle efficacité étant à rapporter au coût de cet instrument simili-fiscal pour la société.

- Efficience environnementale incitative et budgétaire :
 - *Efficience environnementale incitative* (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact

environnemental positif en encourageant (*respectivement* décourageant) certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement (*respectivement* défavorables à l'environnement).

- **Efficienc e environnementale budgétaire** (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement.
 - Un prélèvement simili-fiscal est doté d'efficienc e environnementale budgétaire lorsqu'il génère des recettes affectées de manière prédéterminée, partiellement ou totalement, à des finalités dynamiquement favorables à l'environnement.
 - Une rétribution simili-fiscale est dotée d'efficienc e environnementale budgétaire lorsqu'elle finance certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement .
- Efficienc e environnementale prélevante et rétributive :
 - **Efficienc e environnementale prélevante** (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'un prélèvement simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en définançant directement certains comportements dynamiquement défavorables à l'environnement. On parlera alors de *prélèvement simili-fiscal environnemental*. Cette catégorie inclut les instruments suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
 - **Efficienc e environnementale rétributive** (concernant un *instrument simili-fiscal* ; version simplifiée) : Aptitude d'une rétribution simili-fiscale à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en finançant directement certains comportements dynamiquement favorables à l'environnement. On parlera alors de *rétribution simili-fiscale environnementale*. Cette catégorie inclut les instruments suivants : dépenses fiscales, subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.
- Efficienc e environnementale faible et forte :
 - **Efficienc e environnementale faible** (concernant un *instrument simili-fiscal*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des diminutions d'externalités environnementales négatives.
 - **Efficienc e environnementale forte** (concernant un *instrument simili-fiscal*) : Aptitude d'un instrument simili-fiscal à produire de manière ciblée un impact environnemental positif, en induisant chez les agents un changement de comportement entraînant des augmentations d'externalités environnementales positives.

Eléments à impact environnemental négatif (abrégé en *éléments négatifs*) : Eléments impactant négativement l'environnement lorsque renvoyées dans celui-ci. De tels éléments feraient l'objet d'une liste établie par l'État X.

Entreprise environnementalement couverte :

- **Au sens faible** (en anglais « *Weakly environmentally hedged enterprise* ») : Entreprise ayant relativement bien couvert ses charges environnementales par ses produits environnementaux au cours d'un exercice fiscal donné, c'est-à-dire tel que son résultat fiscal environnemental total est inférieur en valeur absolue de 5% à son résultat fiscal classique.
 - **Au sens fort** (en anglais « *Strongly environmentally hedged enterprise* ») : Entreprise faisant partie d'un groupe d'entreprises associées environnementalement couvert, ayant donc relativement bien couvert ses charges environnementales consolidées par ses produits environnementaux consolidés au cours d'un exercice fiscal donné, c'est-à-dire tel que son résultat fiscal environnemental consolidé est inférieur en valeur absolue de 5% à son résultat fiscal classique consolidé.
-

Entreprises indépendantes (en anglais « *Independent enterprises* ») : Entreprises indépendantes au sens des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, c'est-à-dire ne constituant pas des entreprises associées au sens de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Entreprises associées (en anglais « *Associated enterprises* ») : Entreprises associées au sens des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, plus précisément au sens de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Deux entreprises sont ainsi réputées associées lorsque « *une entreprise [...] participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital [de l'autre] entreprise [...], ou que les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital [de ces deux entreprises]* » .

Environnement naturel (abrégé en Environnement ; noté $E \subset \Omega$ ou parfois $E \in \Omega$) : Ensemble des éléments naturels de la biosphère qui entourent un individu ou une espèce.

Etablissement stable CPA (ES-CPA) : Notion devant permettre de déterminer si la pollution émise par un agent économique CPA-compatible non-résident est taxable par l'État X.

- Conditions : Un agent économique CPA-compatible est réputé disposer d'un établissement stable CPA dans l'État X dans l'une des deux conditions *alternatives* suivantes :
 - o **Installation fixe d'affaires au sens de la CPA (IFA-CPA)**. L'agent économique CPA-compatible dispose d'une installation fixe d'affaires sur le territoire de l'État X, pour laquelle on adopte une définition proche de l'installation fixe d'affaires au sens de l'IS (IFA-IS) posée à l'article 5.1 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE
 - **Assise physique** : Installation physique.
 - **Assise temporelle** : Installation permanente.
 - **Exercice d'une activité taxable à la CPA** : L'agent économique doit exercer son activité économique dans l'installation, et celle-ci doit générer une *pollution taxable*.

- **Seuil minimum de pollution.** L'agent économique CPA-compatible a pollué ou dépollué sur le territoire de l'État X au-delà d'un certain seuil minimum, ce seuil étant par exemple à apprécier cumulativement sur les douze derniers mois. Un tel critère devrait faire l'objet de clauses anti-fractionnement spécifiques, sur le modèle de l'article 14 de la Convention fiscale multilatérale introduite par l'OCDE.
- Effets :
 - **Déclaration.** L'agent économique CPA-compatible doit déclarer un établissement stable CPA dans l'État X.
 - **Taxation.** Cet ES-CPA doit alors effectuer un bilan de pollution ajoutée comme un assujetti classique, et s'acquitter de la CPA correspondante.

État disposant de standards minimaux de (simili-)fiscalité environnementale (abrégé en *État disposant de standards minimaux*) : État Y – typiquement non-membre de l'UE – ayant mis en place un système (simili-)fiscal environnemental d'un niveau « comparable » à celui de l'État X dont on adopte le point de vue, c'est-à-dire tel que l'IIP de cet État Y soit par exemple au moins égal à 0,8 par rapport à l'État de référence X.

État ne disposant pas de standards minimaux de (simili-)fiscalité environnementale (abrégé en *État ne disposant pas de standards minimaux*) : État Y ne détenant pas de standards minimaux de (simili-)fiscalité environnementale.

Externalité environnementale positive (respectivement négative) engendrée pour la société S sur une période temporelle T par le comportement d'agents I :

- **Acception utilitariste large :** Gain (*respectivement* perte) d'utilité de la société **S** sur une période temporelle **T**, n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact environnemental positif (*respectivement* négatif) du comportement d'agents **I** sur une période temporelle **T₀**, actualisé à l'instant présent **t = 0** à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$
- **Acception économique plus restreinte :** Valeur (*respectivement* coût) économique pour la société **S** sur une période temporelle **T**, n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact environnemental positif (*respectivement* négatif) du comportement d'agents **I** sur une période temporelle **T₀**, actualisé à l'instant présent **t = 0** à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

Externalité positive (respectivement négative) relative à une thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ engendrée pour la société S sur une période temporelle T par le comportement d'agents I :

- **Acception utilitariste large :** Gain (*respectivement* perte) d'utilité de la société **S** sur une période temporelle **T₀**, n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact sur la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ engendré par le comportement d'agents **I** sur une période temporelle **T₀**, actualisé à l'instant présent **t = 0** à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$
- **Acception économique plus restreinte :** Valeur (*respectivement* coût) économique pour la société **S** sur une période temporelle **T**, n'ayant pas fait l'objet d'une contrepartie financière, et provenant de l'impact sur la thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ du comportement d'agents **I** sur

une période temporelle T_0 , actualisé à l'instant présent $t = 0$ à l'aide d'un taux d'actualisation $\beta \in]0, 1[$.

Facteur comportemental influant sur le comportement d'un agent i (noté F) : Circonstance de toute nature propre à modifier, par un lien de causalité direct ou indirect, la variation d'utilité $\Delta U^i(\alpha_{T_0}^i)$ que l'agent i perçoit retirer de certains comportements $\alpha_{T_0}^i$ au cours d'une période temporelle T_0 , influant alors sur le comportement optimal $\widetilde{\alpha}_{T_0}^i$ que l'agent choisit d'adopter.

Fiscalité (en anglais « *taxation* » ou « *tax instruments* » ou « *taxation in the strict sense* ») : Ensemble des instruments fiscaux.

Fiscalité classique (ou *Fiscalité classique au sens strict* ; en anglais « *Classical taxation* » ou « *Classical tax instruments* » ou « *Classical taxation in the strict sense* ») : Ensemble des instruments fiscaux non dotés d'efficacité environnementale.

Fiscalité environnementale (ou *Fiscalité écologique* ou *Fiscalité verte* ou *Fiscalité environnementale au sens strict* ; en anglais « *Environmental taxation* » ou « *Ecological taxation* » ou « *Green taxation* » ou « *Environmental tax instruments* » ou « *Environmental taxation in the strict sense* ») : Ensemble des instruments fiscaux dotés d'efficacité environnementale.

- **Fiscalité environnementale incitative** (respectivement *budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte* ; plus rarement *répressive, obligatoire*) : Ensemble des instruments fiscaux dotés d'efficacité environnementale incitative (*respectivement budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte* ; plus rarement *répressive, obligatoire*).

Flux financier agrégé entre un agent i et un agent j : Flux financier global entre un agent i et un agent j , laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

Flux financier classique entre un agent i et un agent j : Transfert monétaire prenant place entre l'agent i et l'agent j soit par le biais de *prix classiques* facturés, soit par le biais d'*instruments simili-fiscaux classiques* mis en œuvre.

Flux financier environnemental entre un agent i et un agent j : Transfert monétaire prenant place entre l'agent i et l'agent j soit par le biais de *prix environnementaux* facturés, soit par le biais d'*instruments simili-fiscaux environnementaux* mis en œuvre.

Flux financier total / social entre un agent i et un agent j : Somme de l'éventuel flux financier classique et de l'éventuel flux financier environnemental prenant place entre l'agent i et l'agent j pour un même motif.

Groupe d'entreprises associées (en anglais « *Associated enterprises group* ») : Pour une entreprise donnée, ensemble des entreprises qui lui sont associées, directement ou indirectement.

Groupe simili-fiscal (en anglais « *Tax-like group* ») : Ensemble d'instruments simili-fiscaux ne suivant pas nécessairement un principe conceptuel unique.

Impact sur une partie de l'Univers engendré par le comportement d'agents : Modification d'une partie de l'Univers au cours d'une période temporelle engendrée par le comportement d'agents au cours d'une autre période temporelle.

- **Impact positif (respectivement négatif) sur une thématique d'intérêt général H_T du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T (noté $\Delta H_T(.) \subset \Omega_T$)** : Impact sur une thématique d'intérêt général $H_T \subset \Omega_T$ du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T entraînant une augmentation (respectivement une diminution) de l'utilité de la société provenant de la thématique d'intérêt général H_T , c'est-à-dire une augmentation (respectivement une diminution) de la variable d'état $U^S(H_T)$ relative à la thématique d'intérêt général H sur une période temporelle T .

Impact environnemental du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T (noté $\Delta E_T(.) \subset \Omega_T$). Impact sur l'environnement $E_T \subset \Omega_T$ engendré par le comportement d'agents au cours d'une période temporelle T (typiquement par le biais d'un projet, un processus, un procédé, un ou des organismes, un ou des produits, au cours d'une certaine période de temps), en raison d'un ou plusieurs changements qualitatifs, quantitatifs et/ou fonctionnels de l'environnement.

- **Impact environnemental positif (respectivement négatif) du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T (ou dépollution (respectivement pollution); noté $\Delta E_T(.) \subset \Omega_T$)** : Impact environnemental du comportement d'agents au cours d'une période temporelle T entraînant une augmentation (respectivement une diminution) de l'utilité de la société provenant de l'environnement E_T , c'est-à-dire une augmentation (respectivement une diminution) de la variable d'état environnemental $U^S(E_T)$.

Imposition environnementale d'un point de vue économique : Dispositif fiscal environnemental engendrant pour le contribuable concerné une perte économique « indépendante » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire ne visant pas à réduire une subvention environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.

Indice de taxation de la pollution (ITP) d'un État étranger Y par rapport à un État de référence X : Indice linéairement proportionnel au niveau de taxation environnementale de la pollution directe engendrée par cet État (c'est-à-dire la pollution émise sur son territoire) et de la pollution indirecte engendrée par ce pays (c'est-à-dire la pollution émise par les biens et services importés sur son territoire).

Instrument de politique publique (IPP) : Instrument utilisé par l'État pour modifier certains facteurs comportementaux relevant de la volonté humaine afin d'influer sur les comportements des agents, dans le but de contribuer à un objectif d'intérêt général donné et ainsi augmenter le bien-être de la société.

Instrument de politique publique environnementale : Instrument de politique publique disposant d'efficience environnementale, c'est-à-dire apte à produire de manière ciblée un impact environnemental positif en induisant chez certains agents des comportements dynamiquement favorables à l'environnement.

Instrument fiscal classique (Instrument fiscal classique au sens strict ; en anglais « Classical tax instrument » ou « Classical tax instrument in the strict sense »). Instrument fiscal non doté d'efficience environnementale.

Instrument fiscal environnemental (ou *Instrument fiscal écologique* ou *Instrument fiscal vert* ou *Instrument fiscal environnemental au sens strict* ; en anglais « *Environnemental tax instrument* » ou « *Ecological tax instrument* » ou « *Green tax instrument* » ou « *Environmental tax instrument in the strict sense* »). Instrument fiscal doté d'efficience environnementale.

Instrument simili-fiscal (ou *Instrument fiscal au sens large* ; en anglais « *Tax-like instrument* » ou « *Tax instrument in the broad sense* ») : Prélèvement, rétribution ou prélèvement-rétribution de nature financière, suivant un principe conceptuel unique, opéré directement ou indirectement par les administrations publiques sur les ressources d'un agent, à titre définitif, et résultant d'un processus collectif de décision concernant les modalités et le montant du prélèvement ou de la rétribution à effectuer et non pas d'une décision de cet agent ou de l'enfreinte d'une règle de droit. Ce prélèvement ou cette rétribution est généralement lié à une utilité procurée par la puissance publique à cet agent et/ou une utilité procurée par cet agent à la société, sans pour autant que le montant de ce prélèvement ou de cette rétribution soit toujours financièrement équivalent à cette utilité, et vise couramment à produire des effets budgétaires et/ou incitatifs. Les instruments simili-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), redevances pour service rendu, dépenses fiscales, subventions, achats et ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.

- **Première summa divisio :**

- *Instrument fiscal* (ou *Instrument fiscal au sens strict* ; en anglais « *Tax instrument* » ou « *Tax instrument in the strict sense* ») : Prélèvement, ou rétribution prenant uniquement la forme d'une diminution d'un tel prélèvement, de nature financière, suivant un principe conceptuel unique, opéré directement par les administrations publiques sur les ressources d'un agent, à titre définitif, résultant d'un processus collectif de décision concernant les modalités et le montant du prélèvement ou de la rétribution à effectuer et non pas d'une décision de cet agent ou de l'enfreinte d'une règle de droit. Ce prélèvement ou cette rétribution est généralement lié à une utilité procurée par la puissance publique à cet agent et/ou une utilité procurée par cet agent à la société, sans pour autant que cette utilité constitue une contrepartie directe, immédiate et financièrement équivalente au montant du prélèvement ou de la rétribution, ne conférant pas un droit à recevoir une prestation sociale future, et visant couramment à produire des effets budgétaires et/ou incitatifs. Les instruments fiscaux correspondent donc aux instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), dépenses fiscales.
 - *Prélèvement fiscal* (en anglais « *Tax levy* ») : Instrument fiscal prenant la forme d'un prélèvement, et correspondant donc aux instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales).
 - *Rétribution fiscale ou Dépense fiscale* (en anglais « *Tax retribution* ») : Instrument fiscal prenant la forme d'une rétribution, c'est-à-dire d'une diminution de prélèvement fiscal, et correspondant donc aux

instruments de politique publique suivants : dépenses fiscales.

- **Instrument pseudo-fiscal** (en anglais « *Pseudo-tax instrument* ») : Instrument simili-fiscal ne constituant pas un instrument fiscal. Les instruments pseudo-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : redevances pour service rendu, subventions, marchés de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
 - **Prélèvement pseudo-fiscal** (en anglais « *Pseudo-tax levy* ») : Instrument pseudo-fiscal prenant la forme d'un prélèvement, et incluant donc notamment les instruments de politique publique suivants : redevances pour service rendu, achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
 - **Rétribution pseudo-fiscale** (en anglais « *Pseudo-tax retribution* ») : Instrument pseudo-fiscal prenant la forme d'une rétribution, et incluant donc notamment les instruments de politique publique suivants : subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.

- **Seconde summa divisio :**

- **Prélèvement simili-fiscal** (en anglais « *Tax-like levy* ») : Instrument simili-fiscal prenant la forme d'un prélèvement. Les prélèvements simili-fiscaux incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : impositions de toute nature (dont impôts et taxes fiscales), redevances pour service rendu, achats sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique, cotisations sociales.
- **Rétribution simili-fiscale** (en anglais « *Tax-like retribution* ») : Instrument simili-fiscal prenant la forme d'une rétribution. Les rétributions simili-fiscales incluent donc notamment les instruments de politique publique suivants : dépenses fiscales, subventions, ventes sur un marché de quotas initialement émis de manière payante par la puissance publique.

- **Troisième summa divisio :**

- **Instrument simili-fiscal élémentaire du point de vue d'un système juridique donné** (en anglais « *Elementary tax-like instrument* ») : Instrument simili-fiscal formé à partir d'un unique mécanisme indécomposable du point de vue de ce système juridique.
- **Instrument simili-fiscal composé du point de vue d'un système juridique donné** (en anglais « *Compound tax-like instrument* ») : Instrument simili-fiscal formé à partir de plusieurs mécanismes distincts du point de vue de ce système juridique. Cependant, un tel instrument simili-fiscal doit par définition suivre un principe conceptuel unique.

Instrument simili-fiscal classique (ou *Instrument simili-fiscal classique* ou *Instrument fiscal classique au sens large* ; en anglais « *Classical tax-like instrument* »)

ou « *Classical tax instrument in the broad sense* »). Instrument simili-fiscal non doté d'efficience environnementale.

Instrument simili-fiscal constituant un IPP redistributif : Instrument simili-fiscal permettant de contribuer à un objectif de redistribution des richesses, c'est-à-dire disposant d'une *efficacité statico-générique* (ou *efficacité selon un principe d'entraide*) et/ou d'une *efficacité statico-spécifique* (ou *efficacité budgétaire*).

Instrument simili-fiscal constituant un IPP thématique : Instrument simili-fiscal permettant de contribuer à un objectif d'intérêt général donné (hormis un objectif de redistribution des richesses), c'est-à-dire disposant d'une *efficacité statico-spécifique* (ou *efficacité budgétaire*) et/ou d'une *efficacité dynamico-générique* (ou *efficacité incitative*) et/ou d'une *efficacité dynamico-spécifique* (ou *efficacité selon un principe de responsabilité dans certains cas*).

Instrument simili-fiscal environnemental (ou *Instrument simili-fiscal écologique* ou *Instrument simili-fiscal vert* ou *Instrument fiscal environnemental au sens large* ; en anglais « *Environmental tax-like instrument* » ou « *Ecological tax-like instrument* » ou « *Green tax-like instrument* » ou « *Environmental tax instrument in the broad sense* »). Instrument simili-fiscal doté d'efficience environnementale.

Interaction directe entre un agent i et son environnement : Interaction entre l'agent i et son environnement n'ayant pas lieu par l'intermédiaire d'un agent tiers. Trois interactions fondamentales peuvent être dégagées :

- ***Retrait d'élément dans l'environnement (1)***. L'agent i supprime de manière apparente l'élément concerné du milieu naturel ou tout au moins en fait disparaître les effets sur l'environnement, typiquement car cet élément a été utilisé, transformé ou séquestré dans le cadre des activités de l'agent i.
 - ***Renvoi d'élément dans l'environnement (2)***. L'agent i ajoute de manière apparente l'élément concerné au milieu naturel ou tout au moins en fait émerger les effets sur l'environnement, typiquement car cet élément a été jeté, issu d'une transformation ou libéré dans le cadre des activités de l'agent i.
 - ***Modification de l'environnement (3)***. L'agent i, indépendamment de tout retrait ou renvoi d'élément, modifie les caractéristiques de son environnement (modifications de propriétés physiques du milieu, pur déplacement d'éléments lorsque celui-ci ne s'apparente pas à un retrait ou à un renvoi d'éléments).
-

Interaction entre un agent i et son environnement. Comportement d'un agent i entraînant un impact environnemental, c'est-à-dire une modification de l'environnement naturel $E \subset \Omega$.

Interaction indirecte entre un agent i et son environnement : Interaction entre l'agent i et son environnement ayant lieu par l'intermédiaire d'un ou plusieurs agents tiers. Deux interactions fondamentales peuvent être dégagées :

- ***Achat d'un bien ou service à un agent « fournisseur » (4)***. L'agent i achète un bien ou service à un agent j usuellement appelé « fournisseur », ce qui revient pour lui à effectuer de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire de l'agent j, les interactions de type (1), (2) ou (3) qui ont eu lieu pour la production de ce bien ou service.
- ***Vente d'un bien ou service à un agent « client » (5)***. L'agent i vend un bien ou service à un autre agent j usuellement appelé « client », ce qui

revient pour lui à effectuer de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire de l'agent j , les interactions de type (1), (2) ou (3) qui auront lieu lors de l'utilisation et la fin de vie de ce bien ou service.

Intérêt général de la société : Conception de ce qui importe, est bénéfique à l'ensemble de la société. Par rapport au bien-être / à l'utilité cumulée de la société, l'intérêt général peut se confondre avec celui-ci dans une conception utilitariste, ou bien le transcender dans une conception volontariste. Dans tous les cas, l'intérêt général est supposé être la « finalité ultime » de la puissance publique.

Mécanisme CPA-PCE (en anglais « *PAC-CEP mechanism* ») : Mécanisme de compensation de la pollution ajoutée (« CPA ») se répercutant en un prix environnemental sur les biens et services échangés entre agents économiques, affiché distinctement de leur prix classique (« PCE »).

Monnaie classique : Instrument économique servant aux agents de moyen de paiement dans le cadre de flux financiers classiques.

Monnaie environnementale : Instrument économique servant aux agents de moyen de paiement dans le cadre de flux financiers environnementaux.

Multitude des agents économiques présents sur le territoire de l'État X (abrégé en *Multitude des agents économiques* ou *Multitude*) : Entité unique incarnée par l'État X et constituée de l'ensemble des agents économiques présents sur le territoire de l'État X.

Objectif d'intérêt général à caractère thématique : Objectif d'intérêt général relatif à une certaine thématique d'intérêt général. Il s'agira de la caractéristique la plus fréquente pour un objectif d'intérêt général.

- **Objectif d'intérêt général à caractère thématique** : Objectif d'intérêt général relatif à une certaine thématique d'intérêt général. Il s'agira de la caractéristique la plus fréquente pour un objectif d'intérêt général.
 - o **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante « thématique » de l'utilité de la société, c'est-à-dire l'accroissement de l'utilité $U^S(H)$ de la société provenant d'une thématique d'intérêt général $H \subset \Omega$.
- **Objectif d'intérêt général à caractère personnel** : Objectif d'intérêt général relatif à certains agents.
 - o **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante « personnelle » de l'utilité de la société, c'est-à-dire l'accroissement de l'utilité U^I d'agents économiques $I \subset S$.
 - o **Sous-définitions** :
 - **Objectif d'intérêt général à caractère géographique** : Objectif d'intérêt général relatif à un ensemble d'agents $I \subset S$ caractérisé par un critère géographique.
- **Objectif d'intérêt général à caractère temporel** : Objectif d'intérêt général relatif à une certaine période temporelle.
 - o **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement d'une composante « temporelle » de l'utilité de la société, c'est-à-dire l'accroissement de l'utilité $U^S(\Omega_T)$ de la société au cours de la période temporelle $T \subset \mathbb{R}_+$.

Objectif d'intérêt général environnemental (OIGE) : Objectif d'intérêt général relatif à la *thématique environnementale*.

- **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement de l'utilité de la société $U^S(E)$ provenant de l'environnement E.
- **Sous-définitions** :
 - o **Objectif d'intérêt général de préservation de l'environnement**: Objectif d'intérêt général relatif à la thématique environnementale visant à préserver l'état de l'environnement, c'est-à-dire le garder ou le ramener à un état similaire à son *état initial*, formellement en visant à maintenir son utilité pour la société pour obtenir $U^S(E) = U^S(E^{ini})$ (condition faible) voire $\forall t \in \mathbb{R}_+, u^S(E_t) = u^S(E_t^{ini})$ (condition forte).
 - o **Objectif d'intérêt général d'amélioration de l'environnement** : Objectif d'intérêt général relatif à la thématique environnementale visant à optimiser l'état de l'environnement, c'est-à-dire le rendre le plus propice possible au développement de la société, formellement en maximisant son utilité $U^S(E)$ pour la société.

Objectif d'intérêt général global (OIGG) : Objectif d'intérêt général visant à servir l'intérêt général par l'ensemble des leviers possibles, relativement à toutes les thématiques d'intérêt général, tous les agents et toute la période temporelle future.

- **Commentaire** : Formellement, cet objectif consiste en l'accroissement de l'utilité de la société U^S provenant de l'ensemble de l'Univers.

Personne soumise à un régime fiscal classique privilégié dans un État étranger (par commodité, on pourra également alors qualifier un tel État étranger d'État à *fiscalité classique privilégiée*) : Personne n'y étant pas imposable, ou y étant assujettie à un impôt sur les bénéfices classiques ou sur les revenus dont le montant est inférieur de 40% à celui de l'impôt sur les bénéfices classiques ou les revenus dont elle aurait été redevable dans des conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliée ou établie.

Personne soumise à un régime fiscal environnemental privilégié dans un État étranger (par commodité, on pourra également alors qualifier un tel État étranger d'État à *fiscalité environnementale privilégiée*) : Personne n'y étant pas imposable, ou y étant assujettie à un impôt sur les bénéfices environnementaux dont le montant est inférieur de 40% à celui de l'impôt sur les bénéfices environnementaux dont elle aurait été redevable dans des conditions de droit commun en France, si elle y avait été domiciliée ou établie.

Pollution à effet global (ou *Polluant à effet global*) : Pollution dont l'impact pour l'environnement est géographiquement global - c'est-à-dire qu'il concerne l'ensemble d'une zone géographique de référence - sur une échelle de temps raisonnable d'un point de vue anthropique.

Pollution à effet local (ou *Polluant à effet local*) : Pollution dont l'impact pour l'environnement est géographiquement local - c'est-à-dire qu'il concerne seulement une partie circonscrite d'une zone géographique de référence - sur une échelle de temps raisonnable d'un point de vue anthropique.

Pollution ajoutée par une entité (plus exactement *pollution directe engendrée par une entité*) : Impact environnemental négatif engendré par les *interactions directes* de celle-ci avec l'environnement.

Pollution directe engendrée par une entité : Impact environnemental engendré par les *interactions directes* de celle-ci avec l'environnement.

Pollution engendrée par une entité : Impact environnemental négatif engendré par les *interactions directes ou indirectes* de celle-ci avec l'environnement.

Pollution indirecte engendrée par une entité : Impact environnemental engendré par les *interactions indirectes* de celle-ci avec l'environnement.

Pollution soustraite par une entité (plus exactement *dépollution directe engendrée par une entité*) : Impact environnemental positif engendré par les *interactions directes* de celle-ci avec l'environnement. Par commodité et abus de langage, on pourra également parler de *pollution ajoutée négative*.

Principe d'affectation-entraide ou *Principe d'universalité budgétaire* ou *Principe d'affectation générique* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal consistant à affecter ses recettes de manière générique, c'est-à-dire à toute finalité possible.

Principe d'affectation-entraide-responsabilité se traduisant souvent en un *Principe d'universalité budgétaire au sein d'un objectif d'intérêt général donné* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes :

Principe d'affectation-responsabilité ou *Principe de filiation budgétaire* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal taxant des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent au regard d'un objectif d'intérêt général donné, consistant à directement affecter ses recettes à la réparation de l'impact de ce comportement.

Principe d'égalité-entraide ou *Principe d'égalité au regard des capacités contributives* ou *Principe d'égalité statique* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à leur capacité contributive.

Principe d'égalité-entraide-responsabilité ou *Principe d'égalité au regard des capacités contributives et de l'impact des comportements* ou *Principe d'égalité statico-dynamique* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société à la fois de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à leur capacité contributive et de manière proportionnelle (*respectivement* inversement proportionnelle) à l'impact de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné, avec une pondération variable entre les deux facteurs précités.

Principe d'égalité-responsabilité ou *Principe d'égalité au regard de l'impact des comportements* ou *Principe d'égalité dynamique* suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par

un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société de manière proportionnelle à l'impact négatif (*respectivement* positif) de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné, en respectant un principe d'équivalence financière entre le montant du prélèvement (*respectivement* rétribution) et la valorisation économique de l'impact négatif (*respectivement* positif).

Principe d'entraide suivi par un instrument simili-fiscal : Principe suivi par un instrument simili-fiscal visant à augmenter le bien-être de la société en exerçant des effets redistributifs sur les ressources financières des agents (*efficacité statique*) ainsi qu'en affectant les recettes générées à toute finalité possible (*efficacité générique*). On dira alors que l'instrument fiscal dispose d'une *efficacité statico-générique*. Les instruments simili-fiscaux suivant un principe d'entraide incluent donc notamment les impôts de rendement comme l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

Principe d'entraide-responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal : Principe suivi par un instrument simili-fiscal visant à augmenter le bien-être de la société en exerçant à la fois des effets redistributifs sur les ressources financières des agents et une influence sur le comportement de chaque agent afin qu'il agisse dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné (*efficacité statico-dynamique*), ainsi qu'en affectant les recettes générées à cet objectif d'intérêt général sans pour autant qu'il y ait d'affectation directe des recettes générées par le comportement concerné à la réparation de l'impact de ce comportement (*efficacité spécifique*). On dira alors que l'instrument fiscal dispose d'une *efficacité statico-dynamico-spécifique*. Les instruments simili-fiscaux suivant un principe d'entraide-responsabilité incluent donc notamment (i) les taxes fiscales, (ii) les impositions de toute nature, dépenses fiscales, subventions et instruments de marché de quotas dits comportementaux, (iii) en particulier les impositions de toute nature, dépenses fiscales, subventions et instruments de marchés de quotas environnementaux.

Principe de responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal : Principe suivi par un instrument simili-fiscal visant à augmenter le bien-être de la société en influant sur le comportement de chaque agent afin qu'il agisse dans le sens d'un objectif d'intérêt général donné, hormis un objectif de redistribution des richesses (*efficacité dynamique*) ainsi qu'en affectant directement les recettes générées à la réparation de l'impact du comportement concerné (*efficacité spécifique*). On dira alors que l'instrument fiscal dispose d'une *efficacité dynamico-spécifique*. Les instruments simili-fiscaux suivant un principe de responsabilité incluent donc notamment les redevances pour service rendu.

Principe prédominant d'affectation-responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal, concernant l'affectation de ses recettes : Principe suivi par un prélèvement simili-fiscal taxant des externalités négatives engendrées pour la société par le comportement d'un agent au regard d'un objectif d'intérêt général donné,

Principe prédominant d'égalité-responsabilité suivi par un instrument simili-fiscal, concernant les prélèvements ou les rétributions qu'il induit : Principe suivi par un instrument simili-fiscal consistant à prélever (*respectivement* rétribuer) les agents de la société de manière proportionnelle à l'impact négatif (*respectivement* positif) de leurs comportements au regard d'un objectif d'intérêt général donné, sans nécessairement respecter un principe d'équivalence financière entre le montant du prélèvement (*respectivement* rétribution) et la valorisation économique de l'impact négatif (*respectivement* positif), et/ou en prenant

subsidiairement en considération, de manière directe ou indirecte, les capacités contributives des contribuables.

Prix agrégé d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* : Prix global de ce bien ou service laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

Prix classique d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* : Rétribution financière demandée par l'agent *i* à l'agent *j* en contrepartie du coût classique de ce bien ou service pour l'agent *i* et / ou de la valeur classique de ce bien ou service pour l'agent *j*.

Prix classique de pleine concurrence (en anglais « *Arm's length classical price* ») : Prix classique rétribuant justement les charges classiques afférentes à un bien ou service donné, pouvant être estimé à partir de ceux pratiqué entre des *entreprises indépendantes* car résultant alors d'une négociation autour du bien ou service concerné.

Prix classique et environnemental (PCE) d'un bien ou service (en anglais « *Classical and environmental price (CEP)* ») : Prix à deux composantes de ce bien ou service, constitué d'un prix classique et d'un prix environnemental. Les prix classiques et environnementaux viseraient à sensibiliser les acheteurs à l'impact environnemental de leurs actions. Plus généralement, ils permettraient d'introduire au sein du système économique une dualité entre flux financiers *classiques* et *environnementaux*, permettant de repenser une large variété d'instruments économiques, financiers et comptables actuels.

Prix environnemental (PE) d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* : Rétribution financière demandée par l'agent *i* à l'agent *j* en contrepartie du coût environnemental de ce bien ou service pour l'agent *i* et / ou de la valeur environnementale de ce bien ou service pour l'agent *j*.

Prix environnemental complet d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* : Rétribution financière demandée par l'agent *i* à l'agent *j* en contrepartie des coûts environnementaux de production, d'utilisation et de fin de vie de ce bien ou service pour l'agent *i*.

Prix environnemental de production (respectivement d'utilisation, de fin de vie) d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* : Rétribution financière demandée par l'agent *i* à l'agent *j* en contrepartie du coût environnemental de production (respectivement d'utilisation, de fin de vie) de ce bien ou service pour l'agent *i*.

Prix environnemental de pleine couverture d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* (en anglais « *Hedging environmental price* ») : Prix environnemental permettant d'exactement couvrir les charges environnementales réelles engendrées par ce bien ou service.

Prix environnemental forfaitaire d'un bien ou service vendu par un agent *i* à un agent *j* (en anglais « *Conventional environmental price* ») : Prix environnemental de ce bien ou service dont le montant est fixé forfaitairement par l'État. Il s'agirait d'un *prix environnemental forfaitaire de production* si le bien ou service est vendu à un assujetti à la CPA, ou d'un *prix environnemental forfaitaire complet* si le bien ou service est vendu à un non assujetti à la CPA.

Prix environnemental libre d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j (en anglais « *Free environmental price* ») : Prix environnemental de ce bien ou service dont le montant est fixé librement par l'entreprise mettant à disposition un tel bien ou service. Il s'agirait d'un *prix environnemental libre de production* si le bien ou service est vendu à un assujetti à la CPA, ou d'un *prix environnemental libre complet* si le bien ou service est vendu à un non assujetti à la CPA. Ce prix sera typiquement déterminé par un travail de comptabilité analytique réalisé par l'entreprise concernée, visant à allouer ses charges environnementales totales sur les différents biens et services qu'elle vend.

Prix environnemental réel d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j (en anglais « *Real environmental price* ») : Prix environnemental correspondant exactement aux charges environnementales réelles engendrées par ce bien ou service. Ces charges environnementales réelles correspondent aux quantités réelles de pollution engendrées par le cycle de vie de ce bien ou service, cette pollution étant valorisée aux taux/prix de CPA fiscale ou de CPA de marché en vigueur.

Prix total/ social d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j : Somme du prix classique et du prix environnemental de ce bien ou service.

Prix total/ social de marché (en anglais « *Total / social market price* ») : Prix total se composant d'un *prix classique de pleine concurrence* et d'un *prix environnemental de pleine couverture*.

Produit assimilé à des éléments à impact environnemental négatif (abrégé en *produits similaires à des éléments négatifs*) : Tout bien ou service produit par une entreprise principalement composé d'éléments à impact environnemental négatif.

Puissance publique ou État (noté $G \in \Omega$ ou parfois $G \subset \Omega$) : Ensemble des pouvoirs d'autorité et de contrainte collective que la nation possède sur les citoyens et les individus en vue de faire prévaloir ce qu'on appelle l'intérêt général.

Réduction d'imposition (ou dépense fiscale) environnementale d'un point de vue économique : Dispositif fiscal environnemental attribuant au contribuable concerné un bénéfice économique « non-indépendant » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire visant à réduire une imposition environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.

Réduction de subvention environnementale d'un point de vue économique : Dispositif fiscal environnemental engendrant pour le contribuable concerné une perte économique « non-indépendante » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire visant à réduire une subvention environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.

Résultat agrégé d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Résultat global d'un agent i au cours d'une période temporelle T , laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

Résultat classique d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Différence entre la somme des revenus classiques et la somme des charges classiques de cet agent i au cours d'une période temporelle T .

Résultat environnemental d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Différence entre la somme des revenus environnementaux et la somme des charges environnementales de cet agent i au cours d'une période temporelle T .

Résultat total/ social d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Somme du résultat classique et du résultat environnemental de l'agent i au cours d'une période temporelle T .

Revenus agrégés d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Revenus globaux d'un agent i au cours d'une période temporelle T , laissant inapparente la distinction entre leur éventuelle composante classique et leur éventuelle composante environnementale.

Revenus classiques d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Ressources financières reçues par l'agent i au cours d'une période temporelle T soit par le biais de *prix classiques* facturés à ses clients, soit par le biais de *rétributions similitiscales classiques* effectuées par l'État.

Revenus environnementaux d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Ressources financières reçues par l'agent i au cours d'une période temporelle T soit par le biais de *prix environnementaux* facturés à ses clients, soit par le biais de *rétributions similitiscales environnementales* effectuées par l'État.

Revenus totaux/ sociaux d'un agent i au cours d'une période temporelle T : Somme des revenus classiques et des revenus environnementaux de l'agent i au cours d'une période temporelle T .

Similitiscale (en anglais « *tax-like instruments* » ou « *taxation in the broad sense* ») : Ensemble des instruments similitiscales.

Similitiscale classique (ou *Fiscalité classique au sens large* ; en anglais « *Classical tax-like instruments* » ou « *Classical taxation in the broad sense* ») : Ensemble des instruments similitiscales non dotés d'efficience environnementale.

Similitiscale environnementale (ou *Similitiscale écologique* ou *Similitiscale verte* ou *Fiscalité environnementale / écologique / verte au sens large* ; en anglais « *Environmental tax-like instruments* » ou « *Ecological tax-like instruments* » ou « *Green tax-like instruments* » ou « *Environmental taxation in the broad sense* ») : Ensemble des instruments similitiscales dotés d'efficience environnementale.

- **Similitiscale environnementale incitative** (respectivement *budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte ; plus rarement répressive, obligatoire*) : Ensemble des instruments similitiscales dotés d'efficience environnementale incitative (*respectivement répressive, obligatoire, budgétaire, prélevante, rétributive, faible, forte ; plus rarement répressive, obligatoire*).
-

Société (noté $S \subset \Omega$ ou parfois $S \subset P(\Omega)$, ou $S \in \Omega$) : Ensemble des agents passés, présents et futurs. Cette notion sera parfois circonscrite à une catégorie donnée d'agents, par exemple selon des critères géographiques.

Subvention environnementale d'un point de vue économique : Dispositif fiscal environnemental attribuant au contribuable concerné un bénéfice économique « indépendant » au regard de sa situation fiscale environnementale d'ensemble, c'est-à-dire ne visant pas à réduire une imposition environnementale à laquelle ce même contribuable est en théorie soumis.

Système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) (en anglais « *System with a harmonized approach to preserving the environment (SHAPE)* ») : Système visant à harmoniser l'ensemble des instruments de politique publique environnementale au niveau national et international, dans le but d'apporter une réponse structurelle aux enjeux écologiques contemporains. Dans la présente étude, ce système reposerait sur quatre instruments principaux : un mécanisme simili-fiscal de *compensation de la pollution ajoutée* (CPA), un mécanisme économique de *prix classique et environnemental* (PCE), un mécanisme comptable de *comptabilité classique et environnementale* (CCE), et un mécanisme budgétaire d'*aide publique environnementale* (APE). Il serait également complété par des mesures réglementaires et de sensibilisation.

Taux de prix environnemental d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j : Rapport entre le prix environnemental et le prix classique d'un bien ou service. Par abus de langage, on parlera également de *prix environnemental* pour désigner le taux de prix environnemental. Par exemple on dira qu'un ordinateur vendu pour 1000 euros de prix classique et 200 euros de prix environnemental possède un *prix environnemental* de 20%.

Temps (noté $t \in \mathbb{R}$) : Milieu indéfini et homogène dans lequel se situent les êtres et les choses, caractérisé par une double nature de continuité et succession.

Thématique d'intérêt général (notée $H \subset \Omega$) : Partie de l'Univers appréhendée au prisme de l'intérêt général de la société, notamment pour sa capacité à engendrer de l'utilité pour les agents. Cette partie de l'Univers proviendra généralement d'un découpage $(H^n)_{n \in [1, N]}$ de l'Univers ayant pour but de « segmenter » la réalité selon des thèmes d'intérêt général, notamment en vue de la construction d'objectifs d'intérêt général.

Thématique environnementale (noté $E \subset \Omega$) : Environnement naturel $E \subset \Omega$ appréhendé au prisme de l'intérêt général de la société, notamment pour sa capacité à engendrer de l'utilité pour les agents.

Univers (noté Ω) : Ensemble de tout ce qui existe, d'un point de vue matériel et immatériel, objectif et subjectif, considéré sur toute son étendue et sa temporalité. L'Univers sera appréhendé au prisme de l'intérêt général de la société, notamment pour sa capacité à engendrer de l'utilité pour les agents.

Utilité :

- **Utilité d'un agent** (ou *Bien-être d'un agent*) : Mesure du bonheur, bien-être ou de la satisfaction d'un agent. Chaque agent est supposé vouloir maximiser son utilité par le biais de ses décisions à l'instant actuel $t = 0$.
 - **Utilité de la société** (ou *Bien-être de la société*) : Mesure du bonheur, bien-être ou de la satisfaction totale de l'ensemble des agents présents et futurs. La puissance publique est supposée vouloir maximiser le bien-être ou l'utilité de la société (notée U^S) par le biais de ses décisions à l'instant actuel $t = 0$. Cette mesure sera parfois circonscrite à une catégorie donnée d'agents économiques, par exemple selon des critères géographiques.
-

Valeur agrégée d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j , du point de vue de l'agent j : Valeur globale de ce bien ou service du point de vue de l'agent j , laissant inapparente la distinction entre son éventuelle composante classique et son éventuelle composante environnementale.

Valeur classique d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent j : Valeur actuelle nette des gains économiques engendrées pour l'agent j, sur une période de temps infinie, en raison de la mise à disposition de ce bien / service par l'agent i :

- En excluant les gains économiques visant à internaliser au niveau de l'agent j les externalités environnementales engendrées pour la société S par cette interaction.
- En calculant ces gains économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.

Valeur environnementale d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j, du point de vue de l'agent j : Valeur actuelle nette des gains économiques engendrées pour l'agent j, sur une période de temps infinie, en raison de la mise à disposition de ce bien / service par l'agent i :

- En incluant uniquement les gains économiques visant à internaliser au niveau de l'agent j les externalités environnementales engendrées pour la société S par cette interaction.
- En calculant ces gains économiques par rapport à une situation de référence où cette interaction n'aurait pas eu lieu.

Valeur environnementale externe d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, provenant de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement.

- **Valeur environnementale externe directe d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S :** Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, provenant, par le biais d'un *lien de causalité direct*, de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent i et l'environnement. Un cas particulier fondamental de *valeur environnementale externe directe* est la valeur de réparation de la pollution présente, que l'on nomme *valeur environnementale de réparation*. Par commodité, on confondra ces deux notions.

- **Valeur environnementale de réparation d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S.** Externalité environnementale positive engendrée pour la société S sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour *réparer présentement* l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent i et l'environnement. Cette valeur environnementale peut être vue au travers de deux prismes interdépendants, selon que l'on attache aux effets intrinsèques de la dépollution sur la société S (*valeur environnementale intrinsèque*), ou aux efforts nécessaires pour générer une telle dépollution (*valeur environnementale de remédiation*).

- **Valeur environnementale intrinsèque** (ou *Valeur environnementale de persistance* ou *Valeur environnementale d'indemnisation* ou *Valeur environnementale d'opportunité* ou *Valeur environnementale de statu quo*) *d'une interaction entre un agent i et l'environnement, du point de vue de la société S :* Externalité environnementale positive engendrée pour la société S, sur une période temporelle infinie, constituée des effets directs sur la société S de

- l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement.
- **Valeur environnementale de remédiation** (ou *Valeur environnementale d'action curative*) d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S* : Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S*, sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour remédier à l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement, c'est-à-dire soit supprimer cet impact environnemental négatif, soit s'en protéger.
 - **Valeur environnementale de suppression** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S* : Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour supprimer l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement.
 - **Valeur environnementale de protection** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S* : Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour se protéger de l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement.
 - Par convention, sous le terme de *valeur environnementale de réparation*, on désignera alors la cumulation optimale au cours du temps des *valeurs environnementales intrinsèques* et des *valeurs environnementales de remédiation* qui ont été générées, c'est-à-dire la cumulation menant au plus petit montant possible dans une situation concrète donnée.
- **Valeur environnementale externe indirecte** d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, provenant, par le biais d'un *lien de causalité indirect*, de l'impact environnemental positif de l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement. Un cas particulier fondamental de *valeur environnementale externe indirecte* est la valeur de prévention d'une pollution future similaire, que l'on nomme *valeur environnementale de prévention*. Par commodité, on confondra ces deux notions.
- **Valeur environnementale de prévention** (ou *Valeur environnementale d'action préventive*) d'une interaction entre un agent *i* et l'environnement, du point de vue de la société *S*. Externalité environnementale positive engendrée pour la société *S* sur une période temporelle infinie, du fait des efforts nécessaires pour prévenir à l'avenir des impacts environnementaux négatifs similaires à l'impact environnemental négatif visé par l'interaction entre l'agent *i* et l'environnement.

Valeur environnementale internalisée d'une interaction entre cet agent i et l'environnement, du point de vue de la société S : Rétribution reçue par l'agent i , prenant typiquement la forme d'une rétribution simili-fiscale environnementale, et visant à internaliser au niveau de l'agent i l'externalité environnementale positive engendrée pour la société S par cette interaction, afin d'inciter l'agent i à effectuer une telle interaction et / ou à compenser sa valeur environnementale externe pour la société S .

Valeur totale / sociale d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j , du point de vue de l'agent j : Somme de la valeur classique et de la valeur environnementale de ce bien ou service pour l'agent j .

Valeur totale / sociale d'un bien ou service vendu par un agent i à un agent j , du point de vue hybride agent j – société S : Somme de la valeur classique de ce bien ou service pour l'agent i et de la valeur environnementale de ce bien ou service pour la société S .

Variable d'état environnemental ou Utilité de l'environnement (notée $U^S(\mathbf{E}) \in \mathbb{R}$) : Utilité de la société provenant de l'environnement $\mathbf{E} \subset \Omega$, c'est-à-dire provenant de la thématique environnementale. On remarque alors que cette grandeur fournit une mesure unidimensionnelle de « l'état » de l'environnement à l'instant t en unités indicatives, d'où son appellation de *variable d'état environnemental*.

Variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H ou Utilité de la thématique d'intérêt général H (notée $U^S(\mathbf{H}) \in \mathbb{R}$) : Utilité de la société provenant de la thématique d'intérêt général $\mathbf{H} \subset \Omega$. On remarque alors que cette grandeur fournit une mesure unidimensionnelle de « l'état » de cette thématique à l'instant t en unités indicatives, d'où son appellation de *variable d'état relative à la thématique d'intérêt général H* .

Variation d'utilité d'agent(s) étant engendrée par le comportement d'agent(s) : Variation de l'utilité d'agents sur une période temporelle provenant de l'impact sur une partie de l'Univers du comportement d'agents au cours d'une autre période temporelle.

Bibliographie

Sommaire

Section 1 – Normes juridiques	
Sous-section 1 – Normes internationales	
Sous-section 2 – Normes de l'Union Européenne	
<i>Paragraphe 1 – Textes fondamentaux</i>	
<i>Paragraphe 2 – Directives</i>	
<i>Paragraphe 3 – Règlements</i>	
<i>Paragraphe 4 – Autres</i>	
<i>Paragraphe 5 – Textes hypothétiques</i>	
Sous-section 3 – Normes françaises	
<i>Paragraphe 1 – Normes constitutionnelles</i>	
<i>Paragraphe 2 – Normes législatives</i>	
<i>Paragraphe 3 – Normes réglementaires</i>	
<i>Paragraphe 4 – Codes</i>	
<i>Paragraphe 5 – Autres</i>	
<i>Paragraphe 6 – Textes hypothétiques</i>	
Section 2 – Jurisprudence.....	
Sous-section 1 – Jurisprudence de l'Union Européenne	
Sous-section 2 – Jurisprudence française.....	
<i>Paragraphe 1 – Conseil constitutionnel</i>	
<i>Paragraphe 2 – Tribunal des conflits</i>	
<i>Paragraphe 3 – Juridictions suprêmes</i>	
Section 3 – Ouvrages	
Section 4 – Thèses.....	
Section 5 – Rapports	
Section 6 – Articles.....	
Sous-section 1 – Articles de doctrine.....	
Sous-section 2 – Articles de journaux et pages web.....	
Sous-section 3 – Définitions.....	

Section 1 - Normes juridiques

Sous-section 1 - Normes internationales

Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), 30 octobre 1947.

Accords de Paris sur le climat, 4 octobre 2016.

Amendement au protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone, OJ L, 15 octobre 2016.

Convention de Bâle sur le contrôle des mouvements transfrontières de déchets dangereux et de leur élimination, 22 mars 1989.

Convention de Genève sur la pollution atmosphérique transfrontière à longue distance, 1979.

Convention de Montego Bay sur le droit de la mer, 1982.

Convention de Stockholm sur les polluants organiques persistants, 22 mai 2001.

Convention de Vienne pour la protection de la couche d'ozone, OJ L, 22 mars 1985.

Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 1 juillet 2018.

Convention pour la prévention de la pollution marine d'origine tellurique, 4 juin 1974.

Convention relative aux zones humides d'importance internationale particulièrement comme habitats des oiseaux d'eau, dite de Ramsar, 2 février 1971.

Convention sur la diversité biologique, 5 juin 1992.

Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques (CCNUCC), 9 mai 1992.

Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement, 3 juin 1992.

Déclaration de Stockholm, 1972.

Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 2017.

Protocole de Kyoto à la Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques, 11 décembre 1997.

Protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone - Déclaration de la Communauté économique européenne, OJ L, 16 septembre 1987.

Résolution A/RES/2994 (XXVII) des Nations Unies désignant le 5 juin comme Journée mondiale de l'environnement.

Sous-section 2 - Normes de l'Union Européenne

Paragraphe 1 - Textes fondamentaux

Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne.

Paragraphe 2 - Directives

Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, OJ L, 23 juillet 1990.

Directive 98/6/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 relative à la protection des consommateurs en matière d'indication des prix des produits offerts aux consommateurs, OJ L, 16 février 1998.

Directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne, UE.

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

Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, OJ L, 17 mai 2006.

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, OJ L, 28 novembre 2006.

Directive 2008/50/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2008 concernant la qualité de l'air ambiant et un air pur pour l'Europe, UE.

Directive 2008/101/CE du Parlement européen et du Conseil du 19 novembre 2008 modifiant la directive 2003/87/CE afin d'intégrer les activités aériennes dans le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, UE.

Directive 2008/118/CE du Conseil relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, UE, 16 décembre 2008.

Directive 2009/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 modifiant la directive 2003/87/CE afin d'améliorer et d'étendre le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, UE.

Directive 2010/75/UE du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 relative aux émissions industrielles (prévention et réduction intégrées de la pollution).

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), OJ L, 30 novembre 2011.

Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, OJ L, 26 juin 2013.

Directive (UE) 2018/410 du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2018 modifiant la directive 2003/87/CE afin de renforcer le rapport coût-efficacité des réductions d'émissions et de favoriser les investissements à faible intensité de carbone, UE.

Directive (UE) 2019/2161 du Parlement Européen et du Conseil du 27 novembre 2019 modifiant la directive 93/13/CEE du Conseil et les directives 98/6/CE, 2005/29/CE et 2011/83/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne une meilleure application et une modernisation des règles de l'Union en matière de protection des consommateurs, OJ L, 27 novembre 2019.

Directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, OJ L.

Directive (UE) 2023/958 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant la directive 2003/87/CE en ce qui concerne la contribution de l'aviation à l'objectif de réduction des émissions dans tous les secteurs de l'économie de l'Union et la mise en œuvre appropriée d'un mécanisme de marché mondial, OJ L, 10 mai 2023.

Directive (UE) 2023/959 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et la décision (UE) 2015/1814 concernant la création et le fonctionnement d'une réserve de stabilité du marché pour le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre de l'Union, OJ L, 10 mai 2023.

Proposition de directive du Conseil restructurant le cadre de l'Union de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (refonte), 14 juillet 2021, COM/2021/563.

Paragraphe 3 - Règlements

Règlement (UE) n° 1031/2010 de la Commission du 12 novembre 2010 relatif au calendrier, à la gestion et aux autres aspects de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Règlement (UE) n° 691/2011 du Parlement européen et du Conseil du 6 juillet 2011 relatif aux comptes économiques européens de l'environnement.

Règlement (UE) n° 1123/2013 de la Commission du 8 novembre 2013 sur la détermination de droits d'utilisation de crédits internationaux conformément à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil.

Règlement (UE) 2023/955 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 instituant un Fonds social pour le climat et modifiant le règlement (UE) 2021/1060, OJ L, 10 mai 2023.

Règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, OJ L, 10 mai 2023.

Règlement (UE) 2023/957 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant le règlement (UE) 2015/757 afin de prévoir l'inclusion des activités de transport maritime dans le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne et la surveillance, la déclaration et la vérification des émissions d'autres gaz à effet de serre et des émissions d'autres types de navires, OJ L, 10 mai 2023.

Paragraphe 4 - Autres

Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Vers une surveillance renforcée du marché relatif au système européen d'échange de quotas d'émission, 2010.

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions : « La biodiversité, notre assurance-vie et notre capital naturel - stratégie de l'UE à l'horizon 2020 », UE, 3 mai 2011, 52011DC0244.

Communication from the Commission to the European parliament, the European council, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the regions : « The European Green Deal », UE, 11 décembre 2019, COM/2019/640.

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions : «Ajustement à l'objectif 55»: atteindre l'objectif climatique de l'UE à l'horizon 2030 sur la voie de la neutralité climatique, 14 juillet 2021.

Décision du Conseil du 14 octobre 1988 concernant la conclusion de la convention de Vienne pour la protection de la couche d'ozone, et du protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone, 88/540/CEE, OJ L, 14 octobre 1988.

Décision d'exécution (UE) 2021/2258 de la Commission du 14 décembre 2021 relative à la demande d'enregistrement de l'initiative citoyenne européenne intitulée «TVA verte – Une TVA verte de l'UE pour stimuler l'offre de produits et de services durables et respectueux de l'environnement» (« Green VAT – An EU Green VAT to stimulate sustainable and eco-friendly products and services ») en application du règlement (UE) 2019/788 du Parlement européen et du Conseil, OJ L, 14 décembre 2021.

Décision (UE) 2023/852 du Parlement européen et du Conseil du 19 avril 2023 modifiant la décision (UE) 2015/1814 en ce qui concerne le nombre de quotas à placer dans la réserve de stabilité du marché pour le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre de l'Union jusqu'en 2030, OJ L, 19 avril 2023.

Résolution sur le Livre blanc de la Commission « Une politique de l'énergie pour l'Union européenne » (COM(95) 0682 - C4-0018/96), 1996.

L'avenir de la TVA - Résolution du Parlement européen du 13 octobre 2011 sur l'avenir de la TVA (2011/2082(INI)).

Paragraphe 5 - Textes hypothétiques

Directive hypothétique (UE) 1000/10 du Parlement européen et du Conseil établissant un système fiscal commun de compensation financière pour l'environnement et intégrant celui-ci au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation financière pour l'environnement.

Directive hypothétique (UE) 1000/11 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union en ce qui concerne l'élargissement de ce système à un système d'échange de quotas d'émission de pollution et l'intégration de ce système au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation financière pour l'environnement.

Directive hypothétique (UE) 1000/13 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE en ce qui concerne le versement de dividendes par des filiales soumise à une double comptabilité classique et environnementale.

Directive hypothétique (UE) 1000/20 du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés distinguant flux financiers classiques et flux financiers environnementaux, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil.

Directive hypothétique (UE) 1000/30 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 98/6/CE en ce qui concerne l'indication distincte des prix classiques et des prix environnementaux des produits offerts aux consommateurs.

Règlement hypothétique (UE) 1000/12 du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (UE) 2023/956 établissant un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières en ce qui concerne l'élargissement de ce mécanisme en une compensation financière pour l'environnement aux frontières.

Lignes directrices hypothétiques de la Commission sur l'application au sein des Etats membres d'une fiscalité différenciée sur les bénéfices classiques et environnementaux.

Sous-section 3 - Normes françaises

Paragraphe 1 - Normes constitutionnelles

Charte de l'environnement, 1 mars 2005.

Constitution française du 4 octobre 1958.

Constitution française du 27 octobre 1946.

Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, 1789.

Paragraphe 2 - Normes législatives

Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, 1 août 2001.

Loi n°54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale, 54-404, 10 avril 1954.

Loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980, France.

Loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 de Finances rectificative pour 2003.

Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, 2013-1278, 29 décembre 2013.

Loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, France.

Loi n° 2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte, France.

Loi n° 2016-1087 du 8 août 2016 pour la reconquête de la biodiversité, de la nature et des paysages, France.

Loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, 2018-1317, 28 décembre 2018.

Loi n° 2019-1147 du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat.

Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, France.

Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, 2020-1721, 29 décembre 2020.

Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

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.

Proposition de loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes, 18 janvier 2013.

Paragraphe 3 - Normes réglementaires

Décret n° 2016-379 du 30 mars 2016 relatif aux modalités de mise en œuvre de la limitation des sacs en matières plastiques à usage unique.

Décret n° 2019-1451 du 24 décembre 2019 relatif à l'interdiction de certains produits en plastique à usage unique.

Décret n° 2022-1151 du 12 août 2022 relatif aux aides à l'acquisition ou à la location de véhicules peu polluants.

Décret n° 2023-930 du 7 octobre 2023 relatif au conditionnement de l'éligibilité au bonus écologique pour les voitures particulières neuves électriques à l'atteinte d'un score environnemental minimal.

Arrêté du 3 décembre 1987 relatif à l'information du consommateur sur les prix.

Arrêté du 16 novembre 1999 relatif à la publicité, à l'égard du consommateur, des prix de vente à l'unité de mesure de certains produits préemballés.

Arrêté du 26 mars 2004 relatif au report de la date de broyage et de fauchage de la jachère de tous terrains à usage agricole.

Arrêté du 11 mars 2015 relatif aux annonces de réduction de prix à l'égard du consommateur.

Arrêté du 8 septembre 2021 pris pour application de l'article 266 quinquies du code des douanes constatant pour l'année 2022 le tarif minoré de la taxe intérieure de consommation applicable à l'usage combustible du gaz naturel.

Arrêté du 23 mai 2022 suspendant pour l'année 2022 l'application de l'arrêté du 26 mars 2004 relatif au report de la date de broyage et de fauchage de la jachère de tous terrains à usage agricole.

Plan comptable général.

Paragraphe 4 - Codes

Code civil.

Code de la consommation.

Code de l'environnement.

Code du travail.

Code général des impôts.

Paragraphe 5 - Autres

Observations du Gouvernement sur les recours contre la loi visant à préparer la transition vers un système énergétique sobre et portant diverses dispositions sur la tarification de l'eau et sur les éoliennes, 16 avril 2013.

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Notion d'assujetti, BOI-TVA-CHAMP-10-10-20.

Paragraphe 6 - Textes hypothétiques

Loi de finances hypothétique n° 1000-0010 portant création d'un dispositif fiscal de compensation financière pour l'environnement, intégration de ce dispositif à un mécanisme fiscal-marché de compensation financière pour l'environnement, et suppression progressive des impositions environnementales actuelles.

Loi hypothétique n° 1000-0011 relative à l'élargissement du système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre en un système d'échange de quotas d'émission de pollution et à l'intégration de ce système au sein d'un mécanisme fiscal-marché de compensation financière pour l'environnement, modifiant les articles L. 229-5 à L. 229-19 du Code de l'environnement.

Loi hypothétique n° 1000-0020 relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés distinguant flux financiers classiques et flux financiers environnementaux.

Loi hypothétique n° 1000-0030 relative à l'indication distincte des prix classiques et des prix environnementaux des biens et services échangés, modifiant les articles L. 441-1 et L. 441-2 du Code de commerce relatifs aux conditions générales de vente.

Section 2 – Jurisprudence

Sous-section 1 – Jurisprudence de l'Union Européenne

CJCE, 10 juin 1999, C-346/97, Braathens Sverige AB contre Riksskatteverket.

CJCE, 24 février 2000, C-434/97, Commission des Communautés européennes contre République française.

CJCE, 9 mars 2000, C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien contre Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co HandelsgesmbH contre Oberösterreichische Landesregierung.

CJCE, 11 septembre 2007, C-431/05, Merck Genéricos - Produtos Farmacêuticos Lda contre Merck & Co Inc et Merck Sharp & Dohme Lda.

CJUE, 16 décembre 2008, C-127/07, Société Arcelor Atlantique et Lorraine et autres contre Premier ministre, Ministre de l'Écologie et du Développement durable et Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

CJUE, 22 février 2018, C-572/16, INEOS Köln GmbH contre Bundesrepublik Deutschland.

CJUE, 25 juillet 2018, C-103/17, Messer France SAS contre Premier ministre e.a.

Sous-section 2 – Jurisprudence française

Paragraphe 1 – Conseil constitutionnel

Cons. Const., décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973, Journal officiel du 28 décembre 1973, page 14004.

Cons. Const., décision n°76-92 L du 6 octobre 1976.

Cons. Const., décision n°80-117 DC du 22 juillet 1980, Journal officiel du 24 juillet 1980, page 1867.

Cons. Const., décision n°80-126 DC du 30 décembre 1980, Journal officiel du 31 décembre 1980, page 3242.

Cons. Const., décision n°82-124 L du 23 juin 1982, France, Conseil constitutionnel, 23 juin 1982, 82-124, Journal officiel du 24 juin 1982, p. 1994.

Cons. Const., décision n°82-141 DC du 27 juillet 1982, Journal officiel du 27 juillet 1982, p. 2422.

Cons. Const., décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, Journal officiel du 30 décembre 1984, p. 4167.

Cons. Const., décision n°87-237 DC du 30 décembre 1987, Journal officiel du 31 décembre 1987, page 15761.

Cons. Const., décision n°87-239 DC du 30 décembre 1987, Journal officiel du 31 décembre 1987, page 15763.

Cons. Const., décision n°93-325 DC du 13 août 1993, Journal officiel du 18 août 1993, page 11722.

Cons. Const., décision n°96-375 DC du 09 avril 1996, Journal officiel du 13 avril 1996, page 5730.

Cons. Const., décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, Journal officiel du 23 décembre 1997, page 18649.

Cons. Const., décision n°99-422 DC du 21 décembre 1999, Journal officiel du 30 décembre 1999, p. 19730.

Cons. Const., décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, Journal officiel du 31 décembre 2000, p. 21204.

Cons. Const., décision n°2003-488 DC du 29 décembre 2003, Journal officiel du 31 décembre 2003, page 22652.

Cons. Const., décision n°2005-516 DC du 07 juillet 2005, Journal officiel du 14 juillet 2005, page 11589, texte n° 3.

Cons. Const., décision n°2006-540 DC du 27 juillet 2006, Journal officiel du 3 août 2006, page 11541, texte n° 2.

Cons. Const., décision n°2008-564 DC du 19 juin 2008, Journal officiel du 26 juin 2008, page 10228, texte n° 3.

Cons. Const., décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, Journal officiel du 31 décembre 2009, page 22995, texte n° 3.

Cons. Const., décision n°2010-84 QPC du 13 janvier 2011, SNC Eiffage Construction Val de Seine, Journal officiel du 14 janvier 2011, page 812, texte n° 122.

Cons. Const., décision n°2011-116 QPC du 08 avril 2011, Journal officiel du 9 avril 2011, page 6361, texte n° 89.

Cons. Const., décision n°2012-248 QPC du 16 mai 2012, M. Mathieu E., Journal officiel du 17 mai 2012, page 9154, texte n° 8.

Cons. Const., décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, Journal officiel du 30 décembre 2012, page 20966, texte n° 3.

Cons. Const., décision n°2012-660 DC du 17 janvier 2013, JORF du 19 janvier 2013 page 1327.

Cons. Const., décision n°2013-666 DC du 11 avril 2013, JORF du 16 avril 2013 page 6214.

Cons. Const., décision n°2013-346 QPC du 11 octobre 2013, Société Schuepbach Energy LLC, JORF du 13 octobre 2013 page 16905.

Cons. Const., décision n°2013-371 QPC du 07 mars 2014, SAS Labeyrie, JORF du 9 mars 2014 page 5035.

Cons. Const., décision n°2014-417 QPC du 19 septembre 2014, Société Red Bull On Premise et autre, JORF du 21 septembre 2014 page 15472, texte n° 32.

Cons. Const., décision n°2015-475 QPC du 17 juillet 2015, Société Crédit Agricole SA, JORF n°0165 du 19 juillet 2015 page 12289, texte n° 47.

Cons. Const., décision n°2016-571 QPC du 30 septembre 2016, Société Layher SAS, JORF n°0230 du 2 octobre 2016 texte n° 58.

Cons. Const., décision n°2016-744 DC du 29 décembre 2016, JORF n°0303 du 30 décembre 2016 texte n° 5.

Cons. Const., décision n°2016-605 QPC du 17 janvier 2017, Confédération française du commerce de gros et du commerce international, JORF n°0017 du 20 janvier 2017 texte n° 78.

Cons. Const., décision n°2016-745 DC du 26 janvier 2017.

Cons. Const., décision n°2017-758 DC du 28 décembre 2017, JORF n°0305 du 31 décembre 2017, texte n° 11.

Cons. Const., décision n°2019-796 DC du 27 décembre 2019, France, Conseil constitutionnel, 27 décembre 2019, 2019-796, JORF n°0302 du 29 décembre 2019, texte n° 3.

Cons. Const., décision n°2019-808 QPC du 11 octobre 2019, Société Total raffinage France, JORF n°0238 du 12 octobre 2019, texte n° 80.

Cons. Const., décision n°2019-820 QPC du 17 janvier 2020, Époux K., JORF n°0015 du 18 janvier 2020, texte n° 32.

Cons. Const., décision n°2019-823 QPC du 31 janvier 2020, Union des industries de la protection des plantes, JORF n°0027 du 1 février 2020, texte n° 100.

Cons. Const., décision n°2019-825 QPC du 07 février 2020, JORF n°0033 du 8 février 2020, texte n° 89.

Cons. Const., décision n°2020-813 DC du 28 décembre 2020, JORF n°0315 du 30 décembre 2020, texte n° 2.

Cons. Const., décision n°2020-881 QPC du 05 février 2021, JORF n°0032 du 6 février 2021, texte n° 65.

Paragraphe 2 - Tribunal des conflits

T. confl., 10 juill. 1956, n° 1565, Société Bourgogne-Bois, Lebon, p. 586.

T. confl., 18 mars 1991, n° 2636 et 2637, Min. c/ Sté Banque Romande, Dr. fisc. 1991, n° 27, comm. 1386, concl. B. Stirn ; Lebon, p. 459 ; RJF 1991, n° 854.

Paragraphe 3 - Juridictions suprêmes

CE, 21 nov. 1958, Syndicat national des transporteurs aériens, Rec. CE, p. 572 ; D. 1959, p. 475, concl. J. Chardeau.

CE, 14 fév. 1975, n° 93132;93133, Epoux Merlin, Publié au recueil Lebon.

CE, 13 mai. 1977, n° 01139;01146;01147;01159, Compagnie financière et industrielle des autoroutes, Publié au recueil Lebon.

CE, 20 oct. 1989, n° 108243, Nicolo, Publié au recueil Lebon.

CE, 10 jui. 1992, n° 110213, Société Musel S.B.P., Mentionné aux tables du recueil Lebon.

CE, 10 jui. 1992, n° 110214, Inédit au recueil Lebon.

CE, Avis, 31 mar. 1995, n° 164008, Ministre du Budget c/ SARL Auto-Industrie Méric, Publié au recueil Lebon, RJF 5/95, n° 623, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 326.

CE, Avis, 5 avr. 1996, n° 176611, Houdmond, Leb. p. 116, RJF 5/96, n° 607, chron. S. Austray, p. 31 ; BDCF 3/96, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63.

CE, 30 oct. 1998, n° 200286;200287, Sarran et Levacher, Publié au recueil Lebon; GAJA, 23e éd., 2021, n° 91 ; D. 2000, jurispr. p. 152, note E. Aubin ; AJDA 1998, p. 1039, chron. F. Raynaud et P. Fombeur ; RFDA 1999, p. 57, obs. L. Dubouis, B. Mathieu, M. Verpeaux et O. Gohin ; Cah. Cons. const. 1999, n° 7, p. 87, comm. C. Maugüé ; Lebon, p. 368 ; RFDA 1998, p. 1091, concl. C. Maugüé et note D. Alland.

CE, 26 jan. 2000, n° 179492, Osenat, Mentionné aux tables du recueil Lebon.

CE, 27 mar. 2000, n° 197173, ADEME, Publié au recueil Lebon.

CE, 03 oct. 2008, n° 297931, Commune d'Annecy, Publié au recueil Lebon.

CE, 06 avr. 2016, n° 380570, M. A. et autres, Publié au recueil Lebon.

CE, 29 mai. 2017, n° 401491, SAS Galerie Ariane A.

Cass. Civ. 1re, 09 sep. 2020, pourvoi n°19-12235, Bull. civ., Publié au bulletin.

Section 3 - Ouvrages

- ACEMOGLU, D., *Introduction to Modern Economic Growth*, Princeton, Princeton University Press, 2008.
- ALBY, F., ARNOULD, J. et DEBUS, A., *La pollution spatiale sous surveillance*, Ellipses, 2007.
- ASHTON, T.S., *The Industrial Revolution, 1760-1830*, Oxford, Oxford University Press, 1948.
- BARNIER, M., *Le défi écologique: Chacun pour tous*, Paris, Hachette, 1 mars 1994.
- BENTHAM, J., *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Mineola, N.Y, Dover Publications Inc., 1 juin 2007.
- BOWEN, D.Q., *Quaternary Geology. A Stratigraphic Framework for Multidisciplinary Work*, s.l., Oxford, Pergamon Press, 1978.
- BURDEAU, G., *Traité de science politique*, 1950.
- COURNOT, A.-A., *Recherches sur les principes mathématiques de la théorie des richesses*, 1838.
- CRUTZEN, P.J. et BRAUCH, H.G., *Paul J. Crutzen: A Pioneer on Atmospheric Chemistry and Climate Change in the Anthropocene*, s.l., Springer, 15 avril 2016.
- DAO, C., *La fiscalité environnementale unifiée: une solution structurelle à l'urgence écologique et climatique*, Bruxelles, Bruylant, 2021.
- FRIEDMAN, M., *Capitalisme et liberté*, A Contre-courant, s.l., Leduc.s Editions, 1962.
- GLACHANT, M., *Les instruments de la politique environnementale*, Paris, Cerna, Centre d'économie industrielle, Mines ParisTech, 2004.
- HOUDET, J., *Le Bilan biodiversité - Une méthodologie pour intégrer la nature dans votre comptabilité*, s.l., EdiSens, 2012.
- JÈZE, G., *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1936.
- KNEESE, A.V., *Economie et gestion de la qualité des eaux*, s.l., Relié, 1 janvier 1967.
- LAURÉ, M., *La taxe sur la valeur ajoutée*, s.l., Librairie du Recueil Sirey, 1953.
- LIGNEREUX, B., *Précis de droit constitutionnel fiscal, Précis fiscal*, Paris, LexisNexis, 2020.
- LIGNEREUX, B., *Précis de droit constitutionnel fiscal, Précis fiscal*, Paris, LexisNexis, 2023.
- LUCHAIRE, F., *Le Conseil constitutionnel, tome III : Jurisprudence, 2e partie : l'État*, Paris, Economica, 2006.
- MARSHALL, A., *Principes d'économie politique. Tome premier*, s.l., Hachette Livre BNF, 1 septembre 2014.
- MISTRAL, J., *Le climat va-t-il changer le capitalisme?: la grande mutation du XXIe siècle*, s.l., Editions Eyrolles, 2015.

MUSGRAVE, R., *The Theory of Public Finance*, 1959.

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2019.

OCDE, *Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action*, Taxing Energy Use, s.l., OCDE, 15 octobre 2019.

OECD, *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, Consumption Tax Trends, s.l., OECD, 30 novembre 2022.

OECD, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2022.

PIGOU, A.C., *The Economics of Welfare*, s.l., Palgrave Macmillan, 1920.

PIRLOT, A., *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law: Fostering Environmental Protection*, Cheltenham, UK Northampton, MA, USA, Edward Elgar Publishing Ltd, 27 octobre 2017.

PITRON, G. et VÉDRINE, H., *La guerre des métaux rares: La face cachée de la transition énergétique et numérique*, s.l., Éditions Les Liens qui libèrent, 10 janvier 2018.

POTTIER, A., *Comment les économistes réchauffent la planète*, Paris, SEUIL, 8 septembre 2016.

POULON, F., *Économie générale*, Paris, Dunod, 1996, p. 14.

RAWORTH, K., *A Safe and Just Space for Humanity: Can we live within the doughnut?*, s.l., Oxfam International, 13 février 2012.

RAWORTH, K., *Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist*, White River Junction, Vermont, Chelsea Green Publishing, 22 mars 2017.

RIPOLL, T., *Pourquoi détruit-on la planète ? Le cerveau d'Homo Sapiens est-il capable de préserver la Terre ?*, 2022.

RIVELINE, C., *Evaluation des coûts. Éléments d'une théorie de la gestion*, Paris, Presses des Mines, 2005.

SADELEER, N. de, *Les principes du pollueur-payeur, de prévention et de précaution: essai sur la genèse et la portée juridique de quelques principes du droit de l'environnement*, Universités francophones, Bruxelles, Bruylant, 1999.

SADOWSKY, M. (éd.), *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change / Politiques fiscales pour atténuer le changement climatique*, Ius Comparatum, s.l., Intersentia, 2023.

SANDEL, M., *Ce que l'argent ne saurait acheter : Les limites morales du marché*, s.l., Seuil, 2014.

SLIM, A., *L'Économie*, s.l., Editions Le Cavalier Bleu, 2006.

Section 4 – Thèses

CARUANA, N., *La fiscalité environnementale : Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, Aix-Marseille, Université d'Aix-Marseille, 2015.

CHENEVIÈRE, C., *Le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre : lutter contre les changements climatiques sans sacrifier l'égalité et la libre concurrence dans le marché intérieur*, UCL - Université Catholique de Louvain, 2017.

GAILLARD SEBILEAU, É., *Génération futures et droit privé*, These de doctorat, Orléans, 1 janvier 2008.

M MBOUMBA, C., *Les impositions de toutes natures. Contribution à l'étude de la théorie de l'impôt.*, Lyon, France, Université Jean-Moulin Lyon 3, 2009.

PIRLOT, A., *Environmental cross-border taxation from an international (trade) law perspective : bringing coherence to the legal chaos*, UCL - Université Catholique de Louvain, 2016.

Section 5 – Rapports

Fiscalité et environnement - 23ème rapport au Président de la République, s.l., Conseil des Impôts. Paris, 2005.

« Chapitre 3. Mise en place de politiques fiscales permettant de consolider le modèle nordique », *Études économiques de l'OCDE*, 2008, vol. 6, n° 6, pp. 61-94.

« Les comptes de la Nation en 2022 », *Insee Première*, mai 2023, n° 1950.

ADEME, *Documentation des facteurs d'émissions de la Base Carbone*®, ADEME, s.d.

ADEME et al., *La fiscalité carbone aux frontières et ses effets redistributifs : Etude des effets redistributifs sur les revenus des ménages français d'une taxe carbone aux frontières*, ADEME, novembre 2019.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, *Report of the Committee on Human Resource Accounting*, American Accounting Association, 1974.

ASSOCIATION FRANÇAISE DU GAZ, *La fiscalité énergétique*, Association Française du Gaz, mars 2019.

BEAUFILS, C., *Le cadre juridique de la fiscalité environnementale - Rapport particulier n°2 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, Paris, février 2019.

BÉGUIN, D., *Etude comparative de la taxation de l'élimination des déchets en Europe*, ADEME, 2017.

CGEDD, CGE et IGF, *Evaluation de l'impact environnemental et économique de la Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) sur les émissions de polluants atmosphériques*, octobre 2018.

CLÉMENT, F., *Catalogue des documents d'information Grand Public : Les guides et les fiches de l'ADEME*, ADEME - Service Mobilisation du Grand Public, Presse et Institutionnel, s.d.

CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fiscalité environnementale au défi de l'urgence climatique*, Paris, Conseil des prélèvements obligatoires, septembre 2019.

CONSEIL D'ÉTAT, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, Les études de la Documentation française, Conseil d'Etat, Section du rapport et des études, 24 octobre 2002.

COUR DES COMPTES, *Compte d'affectation spéciale « Transition énergétique » - Note d'analyse de l'exécution budgétaire*, Cour des comptes, 2016.

COUR DES COMPTES, *L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable*, Paris, Cour des comptes, novembre 2016.

COUR DES COMPTES, *Rapport public annuel 2017 - L'écotaxe poids lourds : un échec stratégique, un abandon coûteux*, Cour des comptes, s.d.

CRASSOUS, R. et al., *Taxe carbone : Recyclage des recettes et double dividende*, Conseil économique pour le développement durable, 2009.

D'HAULTFOEUILLE, X., GIVORD, P. et BOUTIN, X., *The Environmental Effect of Green Taxation: the Case of the French "Bonus/Malus"*, Insee, septembre 2011.

DUPAS, N. et JAGOREL, Q., *Enseignements tirés des expériences étrangères de fiscalité environnementale - Rapport particulier n°3 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, Paris, avril 2019.

FAIRPHONE, *Fairphone Suppliers, Smelters and Refiners*, Fairphone, août 2018.

FOURNEL, J. (dir.), *L'impôt sur les bénéfices des entreprises en 2021*, DGFIP Statistiques, s.d.

GIEC, *Changements climatiques 2014: Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II et III au cinquième Rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat*, Genève, Suisse, GIEC, 2014.

GIEC, *Réchauffement planétaire de 1.5°C. Rapport spécial du GIEC sur les conséquences d'un réchauffement planétaire de 1,5 °C par rapport aux niveaux préindustriels et les trajectoires associées d'émissions mondiales de gaz à effet de serre, dans le contexte du renforcement de la parade mondiale au changement climatique, du développement durable et de la lutte contre la pauvreté.*, GIEC, 2019.

GOMEZ, F. et GUDEFIN, P., *Panorama de la fiscalité environnementale en France - Rapport particulier n°1 élaboré en préparation d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires*, Paris, janvier 2019.

GREENHOUSE GAS PROTOCOL, *Global warming potential values*, Greenhouse gas protocol, février 2016.

HAUT CONSEIL POUR LE CLIMAT, *Agir en cohérence avec les ambitions*, Haut Conseil pour le Climat, juin 2019.

IGF-CGEDD, *L'avenir des opérateurs de l'eau et de la biodiversité*, IGF-CGEDD, avril 2018.

IGF-CGEDD, *Mission prévue par le plan national de réduction des émissions de polluants atmosphériques (PRÉPA) arrêté par le ministre chargé de l'environnement le 10 mai 2017*, s.d.

IISD, *Measuring fossil fuel subsidies in the context of the sustainable development goals*, International Institute for Sustainable Development, mai 2019.

LARRIEU, C. (dir.), *Bilan environnemental de la France - Edition 2023*, Ministère de la Transition écologique, Service des données et études statistiques (SDES), mars 2024.

LECLERCQ, G. et FAYOLLE, D., *Etat de l'art sur les péages urbains : Objectifs recherchés, dispositifs mis en oeuvre et impact sur la qualité de l'air*, ADEME, juin 2014.

LEDoux, E. et JACQUILLAT, E., *Proposition pour la mise en place d'une TVA circulaire*, septembre 2023.

MINISTÈRE DE LA TRANSITION ÉCOLOGIQUE ET SOLIDAIRE, ADEME et AGENCE FRANÇAISE POUR LA BIODIVERSITÉ, *Fiches de présentation des 44 lauréats « Mon projet pour la planète » 2018*, Ministère de la Transition écologique et solidaire, ADEME, Agence Française pour la Biodiversité, 2018.

NATIONS UNIES, *Emissions Gap Report 2018*, Nairobi, Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE), novembre 2018.

NATIONS UNIES, *Emissions Gap Report 2019*, Nairobi, Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE), 26 novembre 2019.

OCDE, *Effective Carbon Rates on Energy*, OCDE, 2016.

OCDE, *Environmental Fiscal Reform: Progress, Prospects and Pitfalls*, OCDE, 2017.

OCDE, *Fiscalité liée à l'environnement*, Paris, OCDE, 10 juin 2016, pp. 72-73.

OCDE, *OECD Companion to the Inventory of Support Measures for Fossil Fuels 2018*, OCDE, 2018.

OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, OCDE, 10 juillet 2017.

OCDE, *Réforme fiscale environnementale : Progrès et perspectives*, OCDE, 12 juin 2017.

OCDE, *The Swedish Tax on Nitrogen Oxide Emissions - Lessons in Environmental Policy Reform*, OECD Environment Policy Paper, OCDE, 2013.

OLMSTEAD, S.M., *The economics of managing scarce water resources*, Review of Environmental Economics and Policy, 2010, pp. 179-198.

PEYROL, B. et BUREAU, D., *Comment construire la fiscalité environnementale pour le quinquennat et après 2022 ?*, Paris, Comité pour l'économie verte, 2018.

PODOLAK, C. et DOYLE, M., *Why Water Markets Are Not Quick Fixes for Droughts in the Western United States*, Nicholas Institute for Environmental Policy Solutions, Duke University, novembre 2014.

POURQUIER, F.-X. et VICARD, A., *La fiscalité environnementale. Un état des lieux.*, Ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer, en charge des relations internationales sur le climat, janvier 2017.

PRIMAS, S., GACQUERRE, A. et MONTAUGÉ, F., *Cinq plans pour reconstruire la souveraineté économique*, Sénat, Commission des affaires économiques, 6 juillet 2022.

QUINET, A., *La valeur de l'action pour le climat. Une valeur tutélaire du carbone pour évaluer les investissements et les politiques publiques.*, France Stratégie, février 2019.

S3PI HAINAUT CAMBRESIS DOUAISIS, *Différencier les dépôts illégaux de déchets*, 21 septembre 2017.

SAUJOT, M., BERGHMANS, N. et CHANCEL, L., *Après le gel de la taxe carbone, quelles priorités pour la transition écologique ?*, IDDRI, 2019.

VEILLARD, M., *Pour une comptabilité universelle qui prenne en compte les dimensions sociale, sociétale, environnementale et de gouvernance*, Club économie de la fonctionnalité et développement durable, s.d.

W. H. PARRY, I., BLACK, S. et ROAF, J., *Proposal for an International Carbon Price Floor Among Large Emitters*, Fond Monétaire International, 18 juin 2021.

WAGNER, M., *Firms, the Framework Convention on Climate Change & the EU Emissions Trading System. Corporate Energy Management Strategies to Address Climate Change and GHG Emissions in the European Union.*, Lüneburg, Centre for Sustainability Management, 2004.

WILKINSON, D., *Greening the Treaty: Strengthening environmental policy in the Treaty of Rome*, London, Institute for European Environmental Policy, octobre 1990.

Base IMPACTS® : Calculer l'impact environnemental des produits, ADEME Presse, ADEME, 26 février 2014.

Changement climatique : les résultats des nouvelles simulations françaises (projet CMIP6), CNRS/Météo France/CEA, 17 septembre 2019.

Dépasser les constats. Mettre en oeuvre les solutions., Haut Conseil pour le Climat, juin 2022.

Fiscalité et politiques publiques : Peut-on vraiment orienter le comportement des entreprises par l'impôt ?, Institut Messine, mars 2015.

Guide des outils d'action économique: Famille « fiscalité incitative », Conseil d'Etat, Section du rapport et des études, 2021, p. 3.

Handbook on Carbon Taxation for developing countries, New York, Nations Unies, 2021.

ISO 14064-1 - Gaz à effet de serre – Partie 1 : Spécification et lignes directrices, au niveau des organismes, pour la quantification et la déclaration des émissions et des suppressions des gaz à effet de serre, International Organization for Standardization, 2018.

ISO 14064-2 - Gaz à effet de serre - Partie 2: Spécifications et lignes directrices, au niveau des projets, pour la quantification, la surveillance et la rédaction de rapports sur les réductions d'émissions ou les accroissements de suppressions des gaz à effet de serre, International Organization for Standardization, 2019.

ISO 14064-3 - Gaz à effet de serre - Partie 3 : Spécifications et lignes directrices pour la vérification et la validation des déclarations des gaz à effet de serre, International Organization for Standardization, 2019.

La répression du dépôt sauvage, du trafic et du stockage illicite de déchets, Ministère de la Justice, Direction des affaires criminelles et des grâces, octobre 2023.

Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, Conseil des prélèvements obligatoires, 2009.

Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'Union européenne - Proposition législative du 14 juillet 2021 - Considérations et propositions de France Industrie, France Industrie, 4 octobre 2021.

Partnership for Market Readiness. Guide sur la taxation carbone: Un manuel pour les décideurs politiques, Washington, DC, Banque Mondiale, 2017.

Rapport public 1999 - Jurisprudence et avis de 1998 - L'intérêt général, Conseil d'Etat, 30 novembre 1998.

Rapport sur l'impact environnemental du budget de l'Etat (PLF 2024), Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique de la France, octobre 2023.

The Climate Damages Tax: A guide to what it is and how it works, United States, Greenpeace, Christian Aid, Heinrich Böll Stiftung, Stamp Out Poverty, Practical Action, ActionAid, Climate Action Network, avril 2024.

The role of (environmental) taxation in supporting sustainability transitions, European Environment Agency, 2022.

Section 6 – Articles

Sous-section 1 – Articles de doctrine

AYRAULT, L., « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII*, 2020, vol. 4, n° 1, pp. 35-43.

BASHIR, M.F. *et al.*, « Unveiling the heterogeneous impacts of environmental taxes on energy consumption and energy intensity: Empirical evidence from OECD countries », *Energy*, juillet 2021, vol. 226, p. 120366.

BAUDU, A., « La fiscalité environnementale française : une fiscalité de rendement ou d'incitation ? », *Revue française d'administration publique*, 2012, vol. 144, n° 4, pp. 981-993.

BAUDU, A. *et al.*, « Repères sur la gestion et les finances publiques. En Février 2019 », *Gestion & Finances Publiques*, 2019, vol. 2, n° 2, pp. 129-139.

BAUJARD, A., « De l'économie du bien-être à la théorie de l'équité », *Cahiers français - Les Cahiers français : documents d'actualité* (ISSN : 0008-0217, ISSN électronique : 2270-5570), 2011, n° 363, pp. 82-87.

- BEAUFILS, C., « L'encadrement de la fiscalité environnementale par le droit interne : un barrage pacifique », *Gestion & Finances Publiques*, 2021, vol. 2, n° 2, pp. 27-34.
- BECQUET, V., « Le service civique : un choix d'engagement inscrit dans les parcours juvéniles », *Informations sociales*, 2016, vol. 195, n° 4, pp. 95-104.
- BÉDIER, J.-L., « Domaine du contentieux fiscal : Répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction », *JurisClasseur Notarial Formulaire*, janvier 2023.
- BIHOUIX, P., « Pénurie des ressources : tabou pour l'industrie », *Revue Projet*, 2015, vol. 349, n° 6, pp. 48-55.
- BILLET, P. et DUFAL, R., « Chronique de fiscalité française de l'environnement 2021-2022. Quelle fiscalité environnementale pour la France de l'après-pandémie ? », *Revue juridique de l'environnement*, 2022, vol. 47, n° 2, pp. 369-387.
- BLOT, C., BOZOU, C. et HUBERT, P., « Partie III. La révision des cibles d'inflation de la Fed et de la BCE », *Revue de l'OFCE*, 2021, vol. 174, n° 4, pp. 149-172.
- BLUME, L.E. et EASLEY, D., « Rationality », in S.N. DURLAUF et L.E. BLUME (éds.), *The New Palgrave Dictionary of Economics: Volume 1 – 8*, London, Palgrave Macmillan UK, 2008, pp. 5396-5405.
- BODA, J.-S., « Le Conseil constitutionnel et l'article 4 de la Charte de l'environnement : sur une occasion manquée », *La Semaine Juridique - Administrations et collectivités territoriales (JCP A)*, avril 2024.
- BONNER, S., « Chapter 12: Non-Market Valuation Methods », in *Social cost benefit analysis and economic valuation*, Australia, The University of Queensland, 18 février 2022.
- BONTEMS, P. et ROTILLON, G., « III. Les instruments des politiques environnementales », in 4e éd., Repères, Paris, La Découverte, 2013, pp. 51-78.
- BOUDET, J.-F., « Subvention », in *Dictionnaire d'administration publique, Droit et action publique*, FONTAINE, Presses universitaires de Grenoble, 2014, pp. 486-487.
- BUREAU, D., « Fiscalité écologique - Un cadre fiscal pour taxer les pollutions, pas les gens », *Droit fiscal*, juillet 2019, n° 30-35, p. 340.
- BUREAU, D., HENRIET, F. et SCHUBERT, K., « Pour le climat : une taxe juste, pas juste une taxe », *Notes du conseil d'analyse économique*, 2019, vol. 50, n° 2, pp. 1-12.
- CACHEUX, J.L. et LAURENT, E., « Le marché européen du carbone en quête de stabilité », *Regards croisés sur l'économie*, 2009, vol. 2, n° 6, p. 117.
- CASSEL-PICCOT, M., « Rebuilding a Liberal Britain under John Major's Premiership, the Liberal Democrat Party from 1990 to 1997 », *Observatoire de la société britannique*, mars 2009, n° 7, pp. 335-350.
- CAUDAL, S., « La Charte et l'instrument financier et fiscal », *Revue juridique de l'Environnement*, 2005, vol. 30, n° 1, pp. 237-243.
- CAUDAL, S., « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France. », *Revue française de finances publiques*, avril 2011, n° 114, p. 9.

CHEN, Y. *et al.*, « A clean innovation comparison between carbon tax and cap-and-trade system », *Energy Strategy Reviews*, mai 2020, vol. 29, p. 100483.

CHENEVIÈRE, C., « Le marché européen des quotas de CO₂ », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2009, vol. 2040, n° 35, pp. 5-51.

CHIROLEU-ASSOULINE, M., « La fiscalité environnementale en France peut-elle devenir réellement écologique ? », *Revue de l'OFCE*, juillet 2015, n° 3, pp. 129-165.

CHIROLEU-ASSOULINE, M., « Le double dividende. Les approches théoriques. », *Revue française d'Economie*, 2001, vol. 16, n° 2, pp. 119-147.

COLLIN, P., « Fiscalité environnementale et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2014, vol. 43, n° 2, pp. 73-82.

COMMISSION EUROPÉENNE - DG ENVIRONNEMENT, « Rethinking value-added tax (VAT) to focus on environmental damage and sustainability », *Science for Environment Policy*, s.d.

COURCHENE, T.J. et ALLAN, J.R., « Climate change : The case for a carbon tariff/tax », *Policy Options*, 2008, vol. 29, n° 3, pp. 59-64.

CRICUI, P., FARACO, B. et GRANDJEAN, A., « Chapitre 5. Les quotas d'émission et les instruments de marché », in *Les États et le carbone, Développement durable et innovation institutionnelle*, Paris cedex 14, Presses Universitaires de France, 2009, pp. 173-224.

CRICUI, P., FARACO, B. et GRANDJEAN, A., « Chapitre 6. La taxe carbone, les instruments fiscaux et les nouvelles régulations », in *Les États et le carbone, Développement durable et innovation institutionnelle*, Paris cedex 14, Presses Universitaires de France, 2009, pp. 225-269.

DAMAREY, S., « Comptabilité et finances publiques », in *Management public*, Hors collection, Paris, Dunod, 2014, pp. 61-88.

DE BRUYN, S., KOOPMAN, M. et VERGEER, R., « Carbon Added Tax as an alternative climate policy instrument », *CE Delft*, juillet 2015.

DENOISEUX, D., « L'exportation de déchets dangereux vers l'Afrique : le cas du Probo Koala », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2010, vol. 2071, n° 26, pp. 5-47.

DE PERTHUIS, C., SHAW, S. et LECOURT, S., « Quel(s) type(s) d'instrument(s) employer pour lutter contre le changement climatique ? », *Vie & sciences de l'entreprise*, 2010, vol. 183-184, n° 1-2, pp. 71-82.

DESMETTRE, S., « La carte carbone : une alternative à la taxe ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2009, vol. 6, n° 2, pp. 145-148.

DESMETTRE, S., « La carte carbone : une alternative à la taxe ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2009, vol. 6, n° 2, pp. 145-148.

DOURADO, A.P., PIRLOT, A. et TRAVERSA, E., « Environmental Tax: International Tax Coordination & Global Environmental Challenges », *Intertax*, novembre 2021, vol. 49, n° 11.

ECALLE, F., « Pour une “taxe sur le carbone ajouté” », *Le Nouvel Economiste*, novembre 2023.

FOUQUET, O., « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt: », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, octobre 2011, n° 4, pp. 7-13.

FRANCO VARGAS, M.H. et ROLDÁN RESTREPO, D., « The instruments of public policy. A transdisciplinary look », *Cuadernos de Administración*, mars 2019, vol. 35, n° 63, pp. 101-113.

GAËTAN DU BUS DE WARNAFFE et DEVILLEZ, F., « Quantifier la valeur écologique des milieux pour intégrer la conservation de la nature dans l'aménagement des forêts : une démarche multicritères », *Annals of Forest Science*, 2002, vol. 59, n° 4, pp. 369-387.

GIRAUD, P.-N., « Chapitre VI. Préconisations », in *L'Homme inutile*, Hors collection, Paris, Odile Jacob, 2015, pp. 261-329.

GONZALEZ, P., « L'approche économique du développement durable », *Centre de recherche en économie de l'environnement, de l'agroalimentaire, des transports et de l'énergie (CREATE)*, 2013.

GUINEHEUC, P.-M., « L'analyse du cycle de vie dans l'entreprise », *Annales des Mines - Responsabilité et environnement*, 2012, vol. 66, n° 2, pp. 78-83.

GUTMANN, D., « Sanctions fiscales et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, vol. 33, n° 4, pp. 41-53.

HEINISCH, C., FLEURY, P. et SARRAZIN, B., « Agriculture et stratégie Trame verte et bleue : élaborer et mettre en œuvre une politique dans les espaces agricoles de Rhône-Alpes », *Sciences Eaux & Territoires*, 2018, n° 1, pp. 38-43.

HERNANDEZ ZAKINE, C., « Agriculture et environnement: de la propriété individuelle à la propriété commune », in *Le Déméter 2018, économie et stratégies agricoles*, s.l., Club Déméter, s.d.

HOLLING, C.S., « Resilience and Stability of Ecological Systems », *Annual Review of Ecology and Systematics*, janvier 2013.

JAIN, P., « Proposal: A Pollution Added Tax to Slow Ozone Depletion and Global Warming », *Stanford Journal of International Law*, 1990 1989, vol. 26, p. 549.

JANY-CATRICE, F., « Pour des sciences sociales du changement climatique ? », *Revue de la régulation. Capitalisme, institutions, pouvoirs*, juin 2017, n° 21.

KERSCAVEN, N., « Chapitre 24. Amortissements », in *Comptabilité générale*, Vuibert Gestion, Paris, Vuibert, 2018, pp. 289-314.

LACY, R., « L'érosion de la biodiversité. À l'aube d'une décennie décisive », in *Ramses 2021*, Ramses, Paris, Institut français des relations internationales, 2020, pp. 68-71.

LALLEMANT-MOE, H.R., « Les deux visages de l'impôt à finalité écologique », *Pouvoirs*, 2017, vol. 161, n° 2, pp. 147-158.

LAURENT, E. et CACHEUX, J.L., « Taxe carbone : TCA contre CO₂ », *Lettre de l'OFCE*, 2009, n° 311, p. 1.

LAURENT, É. et LE CACHEUX, J., « Carbone sans frontières. Quelles solutions fiscales face aux émissions importées ? », *Revue de l'OFCE*, 2012, vol. 122, n° 3, pp. 83-98.

LE CACHEUX, J., « Chapitre 4. Impôts indirects : une ascension irrésistible ? », in *Les Français et l'impôt*, Débat public, Paris, Odile Jacob, 2008, pp. 83-98.

LÉPINEUX, F. *et al.*, « Chapitre 6. La RSE : une opportunité stratégique », in *La RSE - La responsabilité sociale des entreprises*, 2e édition, Management Sup, Paris, Dunod, 2016, pp. 145-183.

LEVOYER, L., « Impôts directs », *JurisClasseur Contrats et Marchés Publics*, mai 2018.

LEVREL, H. *et al.*, « Coût d'opportunité versus coût du maintien des potentialités écologiques : deux indicateurs économiques pour mesurer les coûts de l'érosion de la biodiversité », *Natures Sciences Sociétés*, 2012, vol. 20, n° 1, pp. 16-29.

LIBOIRON, M., « Recycler : une crise du sens », *Vacarme*, 2017, vol. 79, n° 2, pp. 99-103.

LIN, B. et XUEHUI, L., « The Effect of Carbon Tax on per Capita CO₂ Emissions », *Energy policy*, 2011.

LOETSCHER, C., « Les SEQE - systèmes d'échange de quotas d'émission », *Archives de philosophie du droit*, 2020, vol. 62, n° 1, pp. 151-164.

MALLARD, A., « Le label « RGE » ou la figuration de l'État sur les marchés de la construction durable. Un label d'État entre signal marchand et emblème politique », *Revue française d'administration publique*, 2021, vol. 178, n° 2, pp. 311-326.

MCLURE, C., « The Carbon-Added Tax: An Idea Whose Time Should Never Come », *Carbon & Climate Law Review*, 2010, vol. 4, n° 3, pp. 250-259.

MCNEELY, J.A., « Nature, biodiversité et écosystème », in *Regard sur la Terre*, « Annuels », s.l., Presses de Sciences Po, 2008.

MERLAND, G., « L'intérêt général, instrument efficace de protection des droits fondamentaux ? », *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, juin 2004, n° 16.

MIKOL, A., « Amortissements, dépréciations, provisions », in 10e éd., *Que sais-je ?*, Paris cedex 14, Presses Universitaires de France, 2015, pp. 38-44.

MOLINER-DUBOST, M., « Air - Le bonus-malus écologique 2017 - Commentaire », *Énergie - Environnement - Infrastructures*, mars 2017, n° 3.

MORLEY, B., « Empirical evidence on the effectiveness of environmental taxes », *Applied Economics Letters*, 2012.

MOUGEOT, M. et NAEGELEN, F., « La phase III du système communautaire d'échange de quotas d'émission : Comment attribuer les permis ? », *Revue d'économie politique*, 2009, vol. 119, n° 2, pp. 165-184.

NARME, P. *et al.*, « Vers une approche neuropsychologique de l'empathie », *Revue de neuropsychologie*, 2010, vol. 2, n° 4, pp. 292-298.

NÉGRIN, O., « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue de droit public*, 2008, n° 1, pp. 119-131.

NIVOIX, S. et REY, S., « TEPCO après Fukushima : résistance ou résilience ? », in, s.l., Editions Picquier, 21 janvier 2020, pp. 645-660.

NORDHAUS, W., « Climate Clubs: Overcoming Free-Riding in International Climate Policy », *American Economic Review*, avril 2015, vol. 105, n° 4, pp. 1339-1370.

OCDE, « Chapitre 2 : Principes fondamentaux en matière de fiscalité », in *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Paris, OCDE, 2014.

OFFREDI, C. et LAFFUT, M., « Le bien être peut il être un critère d'évaluation de l'action publique ? », *Revue française d'administration publique*, 2013, vol. 148, n° 4, pp. 1003-1016.

PERSSON, L. *et al.*, « Outside the Safe Operating Space of the Planetary Boundary for Novel Entities », *Environmental Science & Technology*, février 2022, vol. 56, n° 3, pp. 1510-1521.

PEZET, F., « Taxe sur la valeur ajoutée - La force de piloter : rationalisation du taux réduit ou extension de la politique fiscale ? . - À propos de Cons. UE, dir. n° 2022/542, 5 avr. 2022 », *Droit fiscal*, mai 2022, n° 20.

PIRLOT, A., « Climate Clubs: An International Tax Law Perspective », *Intertax*, février 2024, vol. 52, n° 2.

POTTIER, A., « Carte carbone : les arguments pour en débattre », *Revue d'économie politique*, 2022, vol. 132, n° 5, pp. 723-750.

POTTIER, A., « Le capitalisme est-il compatible avec les limites écologiques ? », *Veblen Institute*, 2017.

RAMBAUD, A., « Le modèle comptable CARE/TDL : une brève introduction », *Revue Française de Comptabilité*, janvier 2015, vol. 483.

ROCKSTRÖM, J., « A safe operating space for humanity », *Nature*, 2009.

ROCKSTRÖM, J. *et al.*, « A safe operating space for humanity », *Nature*, septembre 2009, vol. 461, n° 7263, pp. 472-475.

ROTILLON, G., « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », *Regards croisés sur l'économie*, 2007, vol. 1, n° 1, pp. 108-113.

RRAPI, P., « Mieux vaut être une multinationale qu'un étranger. Observations sur la notion de « sanction ayant le caractère d'une punition » dans le cadre de la Question prioritaire de constitutionnalité », *La Revue des droits de l'homme. Revue du Centre de recherches et d'études sur les droits fondamentaux*, juin 2021, n° 20.

SAN JUAN MESONADA, C., « Effective Environmental Protection », in *Environmental Economics in the U.E.*, Madrid : Getafe, University Carlos III of Madrid; Mundi-Prensa, 1997, pp. 585-603.

SCHOETTL, J.-E., « La deuxième loi de finances rectificative pour 2000 devant le Conseil constitutionnel », *Les Petites Affiches*, 2001, n° 1, p. 8.

SCHWARTZ, S., « Comment distribuer les quotas de pollution ? Une revue de la littérature », *Revue d'économie politique*, 2009, vol. 119, n° 4, pp. 535-568.

SEN, S. et VOLLEBERGH, H., « The effectiveness of taxing the carbon content of energy consumption », *Journal of Environmental Economics and Management*, 2018.

SHOENFIELD, J.R., « Axioms of set theory », in *Handbook of Mathematical Logic*, s.l., North Holland, 1977, pp. 321-344.

SIMULA, L. et TRANNOY, A., « Incidence de l'impôt sur les sociétés », *Revue française d'économie*, 2009, n° 3, pp. 3-39.

STAVINS, R., « Carbon Taxes vs Cap and Trade: Theory and Practice », *Harvard Project on Climate Agreements*, novembre 2019.

TAWIAH, T., « Tax Strategies to Fight Global Warming: What Is the Answer? », *Tax Notes International*, juin 2023, vol. 110, n° 10.

TERESTCHENKO, M., « Égoïsme ou altruisme ? Laquelle de ces deux hypothèses rend-elle le mieux compte des conduites humaines ? », *Revue du MAUSS*, 2004, vol. 23, n° 1, pp. 312-333.

TIMMERMANS, B. et ACHTEN, W.M.J., « From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility », *The International Journal of Life Cycle Assessment*, janvier 2018.

TRAVERSA, E. et TIMMERMANS, B., « Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives », *Intertax*, novembre 2021, vol. 49, n° 11.

UNIVERSALIS, E., « Les instruments des politiques de l'environnement », *Encyclopædia Universalis*, s.d.

VANDERBORGHT, Y., « La France sur la voie d'un « Revenu minimum inconditionnel » ? », *Mouvements*, 2001, vol. 15-16, n° 3, pp. 157-165.

VENMANS, F., « L'efficacité environnementale et économique du marché du carbone européen », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2011, vol. 2099-2100, n° 14-15, pp. 5-91.

Sous-section 2 – Articles de journaux et pages web

ADEME, « Optigede - Centre de ressources : économie circulaire et déchets », s.d.

AUDENCIA, « Le LIFTS Accounting Model© », s.d.

BARBARIT, S., « IVG dans la Constitution : qu'est-ce que ça va changer ? », *Public Sénat*, 4 mars 2024.

COMMISSION EUROPÉENNE, « Phases 1 et 2 (2005-2012) », *Action pour le climat - European Commission*, 23 novembre 2016.

COURCHENE, T.J., FEBRUARY 1, J.R.A.O. published on P.O. et 2011, « Missing the bigger picture: A response to McLure's view of the carbon-added tax », *Policy Options*, s.d.

DODANE, C., « Le FFN, une politique forestière ambitieuse dotée d'un outil financier original : des milliards investis pour des millions d'hectares planté – Géoconfluences », s.d.

INSEE, « Définition - Secteurs institutionnels », s.d.

MCLURE, C., « The carbon-added tax: A CAT that won't hunt », *Policy Options*, 2010.

PWC, « Le LIFTS accounting model pour suivre la performance de son capital social et de son capital environnemental », *PwC*, s.d.

TUDDENHAM, M., « Paquet « Fit for 55 » : adoption finale par le Parlement européen et le Conseil de cinq textes qui visent à réformer et à renforcer le marché carbone de l'UE », *Citepa*, 25 avril 2023.

TUDDENHAM, M., « SEQE : la Commission a publié le nombre total de quotas en surplus en 2022 », *Citepa*, 22 mai 2023.

X, « Annonces du Groupe de la Banque mondiale au One Planet Summit », *World Bank*, s.d.

« Airparif - Pollution - Les différents polluants et leur évolution », s.d.

« Appel d'offre Dépollution - Marchés publics », *France Marchés*, s.d.

« Carbon Fee and Dividend Explained », *Citizens' Climate Lobby*, s.d.

« Carbon pricing exemptions, the wrong way for affordable energy », *Canadian Climate Institute*, 17 octobre 2023.

« Chèque énergie 2024 : le Gouvernement précise le calendrier d'envoi et les conditions d'éligibilité », *Presse - Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique*, 30 mars 2024.

« Communiqué de presse lors de la sortie du cinquième rapport des Perspectives mondiales de la diversité biologique - L'ONU lance un avertissement : l'humanité est à la croisée des chemins en ce qui a trait à la nature », *Secrétariat de la CDB (Convention sur la diversité biologique, Programme des Nations unies pour l'environnement)*, 15 septembre 2020.

« Direction générale de l'environnement », *Commission européenne - European Commission*, s.d.

« Données d'émissions Secten », *Citepa*, s.d.

« Échange de quotas d'émission - Mettre un prix sur le carbone », *European Commission - European Commission*, s.d.

« En 2019, la France offre 11 milliards d'euros de subventions pour les énergies fossiles », *reseauactionclimat.org*, s.d.

« Fiscalité environnementale - Synthèse des connaissances en 2022 », *Données et études statistiques pour le changement climatique, l'énergie, l'environnement, le logement, et les transports*, s.d.

« G20 High Level Tax Symposium on Tax Policy and Climate Change », *G20 Italia 2021*, 10 juillet 2021.

« L'ABC - Du Bilan Carbone® à l'intérêt général. », *Association pour la transition Bas Carbone*, s.d.

« Les impacts environnementaux », *ADEME*, s.d.

« Les taxes sur les carburants », *Fipeco*, 19 juillet 2022.

« Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières : Questions et réponses », *European Commission - European Commission*, s.d.

« Possibilités de financement », *Le portail technique de l'OFB*, s.d.

« Projections macroéconomiques - Septembre 2023 », *Banque de France*, 18 septembre 2023.

« Superfund Chemical Taxes », *Federal Register*, 29 mars 2023.

« Tax - Social security contributions - OECD Data », *OECD*, s.d.

« Taxes et subventions environnementales - Eurostat », s.d.

CHIROLEU-ASSOULINE, M., « La fiscalité écologique sert de bouc émissaire à un ensemble de mécontentements », *La Tribune*, s.d.

DE PERTHUIS, C., « Du bon usage de la fiscalité écologique », *Les Echos*, 14 novembre 2018, p. 12.

GLACHANT, M., « L'effet pervers des subventions à l'environnement », *Les Echos*, 19 août 2019.

MENVIELLE, D., « "La taxe carbone est indispensable" : à Lyon, le prix Nobel Jean Tirole pointe l'inaction climatique », *Toulouse School of Economics*, 21 novembre 2022.

PITRON, G., « La face cachée de la révolution verte », *Les Echos Planète*, 18 novembre 2020.

TONNELIER, A., « Gilets jaunes : des dangers d'une fiscalité sans pédagogie », *Le Monde.fr*, 22 novembre 2018.

WOLF, M. et SENGAYRAC, S.-P., « Pour une relance de la fiscalité carbone », *Les Echos*, 13 juillet 2023.

« La Banque mondiale ne financera plus les industries gazière et pétrolière après 2019 », *Le Monde.fr*, 12 décembre 2017.

« La Commission européenne dévoile son Pacte vert », *Les Echos*, 10 décembre 2019.

« La TVA environnementale va permettre d'aligner choix de consommation et convictions écologiques », *Le Monde.fr*, 12 avril 2022.

« Le prix d'un médicament contre la toxoplasmose bondit de 5 400 % en un jour », *Le Monde.fr*, 22 septembre 2015.

« L'ONG Transport & Environnement dénonce les exemptions fiscales dont bénéficie le secteur aérien en Europe », *Le Monde.fr*, 13 juillet 2023.

« Marée noire : BP a commencé le cimentage du puits », *Le Monde.fr*, 4 août 2010.

« « Name and shame » : après les délais de paiement, l'égalité professionnelle femmes-hommes », *Les Echos*, 6 mars 2020.

« OECD seeks global plan for carbon prices to avoid trade wars », *Financial Times*, 13 septembre 2021.

« Où vont les recettes de la taxe carbone ? », *Les Echos*, 18 septembre 2019.

« Pollution : chaque année, un coût de 101,3 milliards d'euros pour la France », *Le Monde.fr*, 15 juillet 2015.

« Pour une TVA réduite sur les produits et services de première utilité écoconçus », *Le Monde.fr*, 22 janvier 2020.

« Remplaçons la TVA par une « taxe sur le carbone ajouté » », *L'Obs*, s.d.

« Ségolène Royal porte le coup de grâce à l'écotaxe », *Les Echos*, 9 octobre 2014.

« Une « TVA verte » à taux réduit réclamée par une soixantaine de dirigeants d'entreprise », *Le Monde.fr*, 9 octobre 2022.

« WTO launching global carbon price task force - Okonjo-Iweala », *Reuters*, 17 octobre 2023.

BARNIER, M., « Interview de M. Michel Barnier, ministre de l'agriculture et de la pêche, sur la nécessaire adaptation de la politique commune de la pêche pour faire face aux difficultés des marins pêcheurs, et sur la question de l'instauration d'une taxe carbone ou une taxe à valeur écologique (TVE) », 5 juin 2008.

TIROLE, J., « Intervention à la fondation EDF sur le thème de la gouvernance pour lutter contre le changement climatique », 29 juin 2015.

ADEME, « Réunion générale d'information - Base Empreinte®: Fusion des Bases Carbone® & IMPACTS®. », 22 novembre 2022.

AFP, « Grand débat: supprimez la TVA sur les taxes, demande Que Choisir », *Le Point*, 14 mars 2019.

AVI-YONAH, R.S. et UHLMANN, D.M., « Combating Global Climate Change: Why a Carbon Tax is a Better Response to Global Warming than Cap and Trade », 29 janvier 2009.

CHARPENTIER, P., « La fiscalité écologique à l'épreuve des gilets jaunes », *Le blog de l'Intec*, 5 décembre 2018.

DE PERTHUIS, C., « Il y a une incompréhension des citoyens sur la fiscalité écologique », *Le Point*, 16 novembre 2018.

FALCAO, T., « Highlights of the United Nations Handbook on Carbon Taxation », 11 juillet 2021.

FAURE, M.G., « Designing Incentives Regulation for the Environment », 27 octobre 2008.

FAURE, M.G. et WEISHAAR, S.E., « The Role of Environmental Taxation: Economics and the Law », 2012.

FRANK, C., « Pricing Carbon: A Carbon Tax or Cap-And-Trade? », *Brookings*, 2014.

GOULDER, L.H., « Environmental Taxation and the “Double Dividend:” a Reader’s Guide », 1 octobre 1994.

GOULDER, L.H. et SCHEIN, A., « Carbon Taxes vs. Cap and Trade: A Critical Review », Working Paper Series, août 2013.

HSU, S.-L., « Nine Reasons to Adopt a Carbon Tax », 17 mai 2009.

KOSONEN, K. et NICODÈME, G., « The Role of Fiscal Instruments in Environmental Policy », 1 juillet 2009.

LAURENT, E. et CACHEUX, J.L., « Policy options for carbon taxation in the EU », 2010.

PAUWELYN, J., « Carbon Leakage Measures and Border Tax Adjustments Under WTO Law », 21 mars 2012.

PEYROL, B., « L’autre chemin possible pour la fiscalité environnementale », *Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés*, 14 janvier 2021.

PIRLOT, A., « Environmental vs. Traditional Border Tax Adjustments: Combating Global Environmental Challenges Through Tax Law », 9 février 2015.

PIRLOT, A., « How and Why a Global Carbon Tax Could Revolutionize International Climate Change Law? », *Oxford University Centre for Business Taxation*, 19 octobre 2021.

SCHÖB, R., « The Double Dividend Hypothesis of Environmental Taxes: A Survey », 1 juin 2003.

SENGAYRAC, S.-P., « Le nécessaire retour en grâce de l’impôt pour faire face à l’urgence écologique et lutter contre les inégalités », *Fondation Jean-Jaurès*, mai 2023.

STERNER, T. et KÖHLIN, G., « Environmental Taxes in Europe », 3 janvier 2004.

WEISS, B., « La grande glaciation des HFC », 2018, pp. 48-48.

WHEELER, D., « Confronting the American Divide on Carbon Emissions Regulation », 3 décembre 2010.

WOOD, J., « The Pros and Cons of Carbon Taxes and Cap-and-Trade Systems », 15 novembre 2018.

Sous-section 3 – Définitions

« Emotion », *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, s.l., Metaphysics Research Lab, Stanford University., 2018.

« Entreprise », Dictionnaire de l'Académie Française, 9ème édition, s.l., Académie Française, 2022.

« Environnement », Dictionnaire de l'Académie Française, 9ème édition, s.l., Académie Française, 2022.

« Intérêt général », Dictionnaire de l'Académie Française, 9ème édition, s.l., Académie Française, 2022.

« Temps », Dictionnaire du Centre National des Ressources Textuelles et Lexicales, s.l., Centre National des Ressources Textuelles et Lexicales (CNRTL), 2022.

« Univers », Dictionnaire de l'Académie Française, 8ème édition, s.l., Académie Française, 1935.

Index

A

- Accise
 - harmonisée sur les produits
 - énergétiques, 114
 - sur l'électricité, 142
 - sur les charbons, 136
 - sur les gaz naturels, 134
 - sur produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, 131
- Agent économique
 - en comptabilité classique et environnementale, 502
 - hors comptabilité classique et environnementale, 502
 - producteur de biens et de services, 535, 666
- Analyse du cycle de vie (ACV), 336
- Autorité environnementale
 - européenne, 388
 - nationale, 388

B

- Base de données de facteurs
 - d'émissions de gaz à effet de serre, 250
 - de pollution, 251
- Bilan
 - d'émissions de gaz à effet de serre, 252
- Bonus écologique, 147
- Bonus-malus écologique, 147

C

- Compensation de la pollution ajoutée, 241
- Comptabilité
 - traditionnelle, 322, 670
- Coût, 621
- CPA. Voir Compensation de la pollution ajoutée
- CPA-PCE, 215, 687
- Crédit d'impôt
 - pour la transition énergétique (CITE), 168

D

- Dépense fiscale
 - défavorable à l'environnement, 168
 - favorable à l'environnement, 166
- Documentation Base Carbone (ADEME), 251
- Double (classique et environnemental)
 - bilan, 325
 - compte de résultat, 327
 - tableau des flux de trésorerie, 329
- Double dividende, 371
 - faible, 371
 - fort, 372

E

- Ecocontribution, 157
- Ecotaxe poids lourds. Voir Taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises
- Efficience environnementale, 595, 675
- Entreprise
 - environnementalement couverte
 - au sens faible, 486
 - au sens fort, 486
- Entreprises
 - indépendantes, 485
 - liées, 484, 680
 - liées (groupe), 485, 682
- Externalité environnementale, 563

F

- Fiscalité
 - écologique. Voir Fiscalité environnementale, Voir Fiscalité environnementale
 - environnementale, 77, 78
- Flux financier
 - classique, 638, 639, 682, 693

I

- Impôt

forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), 162
sur les sociétés
taux classique, 324
taux environnemental, 324
Indice de taxation de la pollution (ITP), 462

M

Monnaie
classique, 638

P

Pertes environnementales volontaires, 490
Polluant de référence, 279
Pollution
ajoutée (directe), 249
directe, 249, 462, 689
indirecte, 250
soustraite (directe), 250

Principe
de séparation (des résultats fiscaux classique et environnemental en régime libre), 356
pollueur-payeur
principe de prévention, 89
principe de réparation, 89

Prix
classique, 214, 340
de pleine concurrence, 486
environnemental
complet, 340, 691
d'utilisation, 340, 691
de fin de vie, 340, 691
de pleine couverture, 486
de production, 340, 691
taux, 340, 694
traditionnel
de marché, 487, 692

Q

Quota
de pollution, 292

R

Redevance
au titre de la modernisation des réseaux
de collecte des eaux usées, 154

d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), 156
pour pollution de l'eau, 154
d'origine domestique, 154
d'origine non domestique, 154
par des élevages, 154
pour pollutions diffuses, 154
pour prélèvement en milieu aquatique, 159
spéciale (RS), 157
Régime fiscal classique privilégié, 495
Régime forfaitaire (de fixation du prix environnemental), 344
conditions, 345
effets, 347
perspectives, 352
Régime libre (de fixation du prix environnemental), 353
conditions, 354
perspectives, 358

S

SHAPE. Voir Système harmonisé de préservation de l'environnement, Voir Système harmonisé de préservation de l'environnement
Simili-fiscalité
écologique. Voir Simili-fiscalité environnementale, Voir Simili-fiscalité environnementale
environnementale, 77, 693
Subvention
défavorable à l'environnement, 173
favorable à l'environnement, 171
sur la pollution soustraite, 242
Système harmonisé de préservation de l'environnement, 215, 694

T

Taxe
à finalité spécifique, 117
carbone, 137
d'aménagement, 161
d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), 156
de l'aviation civile, 145
due par les concessionnaires
d'autoroute, 145

générale sur les activités polluantes
(TGAP), 151
carburants. Voir Taxe incitative
relative à l'utilisation d'énergie
renouvelable dans le transport
(TIRUERT)
déchets, 152
émissions polluantes, 152
lessives, 152
matériaux d'extraction, 152
incitative relative à l'utilisation d'énergie
renouvelable dans le transport
(TIRUERT), 143
intérieure de consommation
sur la consommation finale
d'électricité (TICFE/CSPE), 142
sur le charbon (TICC), 136
sur le gaz naturel (TICGN), 134
sur les produits énergétiques (TICPE),
131

nationale sur les véhicules de transport
de marchandises, 150
sur certificats d'immatriculation, 145
sur la pollution ajoutée, 242
ajustement, 255
assiette, 254, 256
assujetti, 246
aux frontières, 461, 669
taux, 308
sur les cartes grises. Voir Taxe sur
certificats d'immatriculation
sur les déchets, 156
sur les primes d'assurances automobiles,
145
sur les ressources, 158
sur les transports, 145
sur les véhicules de société, 145

V

Versement mobilité, 149

Cette thèse prolonge un mémoire de recherche effectué par l'auteur en 2020, qui avait fait l'objet d'un ouvrage publié en 2021¹⁵⁶². Si l'ensemble des développements ici présentés ont fait l'objet d'une mise à jour en profondeur, des similitudes occasionnelles peuvent exister entre les deux œuvres.

¹⁵⁶² C. DAO, *La fiscalité environnementale unifiée: une solution structurelle à l'urgence écologique et climatique*, Bruxelles, Bruylant, 2021.

Table des matières

REMERCIEMENTS	10
SOMMAIRE	11
PRÉLIMINAIRES	14
Résumé exécutif	14
Version française	14
Version anglaise.....	26
Abréviations.....	38
INTRODUCTION GÉNÉRALE	43
Section 1 - Un bref panorama de la fiscalité environnementale en France et à l'international.....	45
Sous-section 1 - Le cas général	45
Sous-section 2 - Le cas de la taxe sur la pollution ajoutée (TPA) ou taxe sur le carbone ajouté (TCA)	50
Section 2 - Les principales définitions.....	55
Sous-section 1 - Le prolongement de la notion d'instrument fiscal	55
<i>Paragraphe 1 - La nécessité d'un concept plus large que la seule fiscalité</i>	56
<i>Paragraphe 2 - La notion juridique prospective d' « instrument simili-fiscal »</i> 61	
Sous-section 2 - La clarification de la notion d'instrument fiscal environnemental.....	69
<i>Paragraphe 1 - La notion d'efficience environnementale</i>	72
<i>Paragraphe 2 - La notion juridique prospective d' « instrument simili-fiscal environnemental »</i>	76
Section 3 - Les enjeux de la présente étude	78
PARTIE I - LA MISE EN PERSPECTIVE DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE ACTUELLE EN FRANCE	82
Titre I - La structure de la fiscalité environnementale française	82
Chapitre 1 - Les principes internes, européens et internationaux liant le droit français en matière de fiscalité environnementale	84
Section 1 - L'encadrement de la fiscalité environnementale en droit interne	84
Sous-section 1 - L'inspiration constitutionnelle de la fiscalité environnementale.....	85
<i>Paragraphe 1 - Un objectif de rendement budgétaire notamment encadré par un principe d'égalité devant les charges publiques</i>	85

<i>Paragraphe 2 – Un objectif de protection de l’environnement notamment encadré par un principe « pollueur-payeur »</i>	86
Sous-section 2 – Les principes de droit interne s’appliquant à la fiscalité environnementale	91
<i>Paragraphe 1 – Une instauration des taxes environnementales relevant de la compétence du législateur</i>	91
<i>Paragraphe 2 – Le prélèvement des taxes environnementales à la lumière du principe d’égalité devant les charges publiques</i>	92
<i>Paragraphe 3 – L’affectation des recettes fiscales environnementales au regard du principe d’universalité budgétaire</i>	101
Section 2 – Les engagements internationaux et le droit de l’Union Européenne relatif à la fiscalité environnementale	108
Sous-section 1 – Des engagements internationaux n’imposant pas de contrainte directe en matière de fiscalité environnementale	108
<i>Paragraphe 1 – De nombreuses normes de droit international dans le domaine environnemental</i>	108
<i>Paragraphe 2 – Des engagements internationaux se traduisant par diverses normes programmatiques en droit national</i>	111
Sous-section 2 – Un droit de l’Union Européenne instituant un double système de taxation de l’énergie et de marché de quotas pour valoriser le carbone	114
<i>Paragraphe 1 – Le régime d’accise harmonisée sur les produits énergétiques</i>	114
<i>Paragraphe 2 – Le système d’échange de quotas d’émission de l’Union européenne (SEQE-UE)</i>	118
<i>Paragraphe 3 – Le Mécanisme d’ajustement carbone aux frontières (MACF)</i>	123
Chapitre 2 – Des dispositifs fiscaux variés visant à réguler les externalités environnementales engendrées par les agents économiques.....	128
Section 1 – Les prélèvements fiscaux environnementaux en France : impôts, taxes et redevances.....	128
Sous-section 1 – Une fiscalité des énergies occupant une place prédominante au sein de la fiscalité environnementale.....	130
<i>Paragraphe 1 – L’accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons (ex-TICPE)</i>	131
<i>Paragraphe 2 – L’accise sur les gaz naturels (ex-TICGN)</i>	134
<i>Paragraphe 3 – L’accise sur les charbons (ex-TICC)</i>	136
<i>Paragraphe 4 – La « taxe carbone » ou composante carbone de l’accise sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons, l’accise sur les gaz naturels et l’accise sur les charbons</i>	137
<i>Paragraphe 5 – L’accise sur l’électricité (ex-TICFE)</i>	142
<i>Paragraphe 6 – La taxe incitative relative à l’utilisation d’énergie renouvelable dans le transport (TIRUERT)</i>	143
Sous-section 2 – Une fiscalité des transports constituée d’un ensemble hétéroclite de taxes ainsi que d’un système de bonus-malus écologique	144
<i>Paragraphe 1 – Les taxes sur les transports</i>	145
<i>Paragraphe 2 – Le système de bonus-malus automobile</i>	147
<i>Paragraphe 3 – Le versement mobilité</i>	149
<i>Paragraphe 4 – L’ancien projet d’écotaxe poids lourds</i>	150
Sous-section 3 – Une fiscalité de la pollution s’appuyant principalement sur la TGAP ainsi que sur des impositions plus spécifiques concernant l’eau et les déchets	151

<i>Paragraphe 1 – La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)</i>	151
<i>Paragraphe 2 – Les redevances pour pollution de l'eau</i>	154
<i>Paragraphe 3 – La taxation des déchets</i>	156
Sous-section 4 – Une fiscalité sur les ressources limitée et tournant notamment autour des redevances pour prélèvement en milieu aquatique	158
<i>Paragraphe 1 – Le cas général</i>	158
<i>Paragraphe 2 – Les redevances pour prélèvement en milieu aquatique</i>	159
Sous-section 5 – Une fiscalité de l'artificialisation des sols encore peu développée	161
<i>Paragraphe 1 – La taxe d'aménagement</i>	161
<i>Paragraphe 2 – L'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)</i>	162
Section 2 – Les rétributions fiscales environnementales en France : dépenses fiscales et subventions	165
Sous-section 1 – Des dépenses fiscales favorables à l'environnement contrebalancées par un large ensemble de dépenses fiscales défavorables à l'environnement.....	165
<i>Paragraphe 1 – Les dépenses fiscales favorables à l'environnement</i>	166
<i>Paragraphe 2 – Les dépenses fiscales défavorables à l'environnement</i>	168
Sous-section 2 – Des subventions favorables à l'environnement pouvant avoir certains effets pervers	170
<i>Paragraphe 1 – Les subventions favorables à l'environnement</i>	171
<i>Paragraphe 2 – Les subventions défavorables à l'environnement</i>	173
Conclusion du Titre I	176
Titre II – Les limites de la fiscalité environnementale française	179
Chapitre 1 – Une conception souffrant d'un manque historique de vision d'ensemble.....	180
Section 1 – Un caractère disparate nuisant à sa lisibilité et son acceptabilité	180
Section 2 – Un caractère inique concernant certains secteurs économiques ou contribuables au regard de leur impact écologique réel	183
Chapitre 2 – Une affectation des recettes sujette à débat.....	186
Section 1 – Le financement partiel par la fiscalité environnementale de la protection de l'environnement d'un point de vue économique	186
Section 2 – L'absence d'affectation spécifique de la majorité des dispositifs fiscaux environnementaux d'un point de vue juridique	189
Chapitre 3 – Un impact environnemental incertain	192
Section 1 – Des effets environnementaux parfois inappropriés du point de vue du principe « pollueur-payeur ».....	192
Sous-section 1 – La nature juridique et économique d'un dispositif fiscal	193
Sous-section 2 – La conformité d'un dispositif fiscal au principe « pollueur- payeur »	195
Section 2 – Des effets environnementaux difficilement mesurables et comparables	198
Sous-section 1 – Une absence de consensus quant aux réductions d'émissions de dioxyde de carbone engendrées	198

Sous-section 2 – Un impact sur les émissions de polluants difficile à isoler	199
Section 3 – Des effets environnementaux insuffisants au regard des enjeux actuels.....	201
Conclusion du Titre II.....	204
Conclusion de la Partie I	205
PARTIE II – LES FONDATIONS D’UN SYSTÈME HARMONISÉ DE PRÉSERVATION DE L’ENVIRONNEMENT (SHAPE)	206
Préliminaires – Les caractéristiques recherchées pour le système SHAPE.....	209
Section 1 – Un système SHAPE disposant d’une efficacité environnementale complète.....	210
Sous-section 1 – Les instruments principaux du système SHAPE	210
Sous-section 2 – Les instruments complémentaires du système SHAPE.....	216
Section 2 – Un système SHAPE disposant d’une pleine efficacité environnementale.....	220
Sous-section 1 – Les considérations générales.....	220
Sous-section 2 – Les contours théoriques du critère de pleine efficacité environnementale.....	222
Section 3 – Une présentation générale du fonctionnement du système SHAPE	230
Titre I – L’instrument « simili-fiscal » principal du système SHAPE : la compensation de la pollution ajoutée (CPA)	238
Chapitre 1 – La notion et la portée de la CPA	241
Section 1 – La définition de la CPA.....	241
Section 2 – Le champ d’application et les redevables de la CPA.....	244
Section 3 – L’assiette de la CPA : la pollution ajoutée ou soustraite par une entreprise.....	247
Sous-section 1 – La pollution ajoutée par une entreprise.....	248
<i>Paragraphe 1 – La notion de pollution ajoutée par une entreprise</i>	248
<i>Paragraphe 2 – La mesure de la pollution ajoutée par une entreprise</i>	250
Sous-section 2 – Le bilan de pollution ajoutée d’une entreprise	252
<i>Paragraphe 1 – La portée du BPA</i>	254
<i>Paragraphe 2 – Le contrôle du BPA</i>	257
Chapitre 2 – La détermination des taux de la CPA	261
Préliminaires – La valorisation de la pollution	263
Sous-section 1 – Les objectifs de la valorisation de la pollution.....	263
<i>Paragraphe 1 – La valorisation de la pollution dans un objectif budgétaire</i>	264
<i>Paragraphe 2 – La valorisation de la pollution dans un objectif incitatif</i>	265
Sous-section 2 – Les modes de valorisation de la pollution	267
<i>Paragraphe 1 – La valorisation de la pollution par des dispositifs fiscaux</i>	270
<i>Paragraphe 2 – La valorisation de la pollution par des dispositifs de marché de quotas</i>	271
Section 1 – Un pilotage de la pollution centré autour de polluants de référence.....	276

Sous-section 1 – La détermination de N familles de polluants	277
Sous-section 2 – Le choix d’un polluant de référence pour chaque famille de polluants	279
Sous-section 3 – Le calcul de coefficients d’équivalence entre polluants et polluant de référence.....	279
Sous-section 4 – L’établissement de la trajectoire réelle et de la trajectoire cible de pollution pour chaque famille de polluants	281
Section 2 – La détermination des taux de CPA pour chaque polluant de référence.....	283
Sous-section 1 – Les prix et plafonds directeurs relatifs aux polluants de référence.....	290
<i>Paragraphe 1 – La détermination des prix directeurs des polluants de référence</i>	290
<i>Paragraphe 2 – La détermination des plafonds directeurs</i>	292
Sous-section 2 – Les taux de CPA pour chaque polluant de référence ...	293
<i>Paragraphe 1 – Les taux de CPA payée pour chaque polluant de référence</i>	295
<i>Paragraphe 2 – Les taux de CPA reçue pour chaque polluant de référence</i>	301
Section 3 – La détermination des taux de CPA pour chaque polluant ..	308
Section 4 – L’acquittement de la CPA.....	310
Sous-section 1 – L’acquittement de la CPA fiscale.....	310
Sous-section 2 – L’acquittement de la CPA de marché de quotas	311
Chapitre 3 – Les perspectives offertes par la CPA.....	314
Section 1 – Les perspectives économiques offertes par la CPA	314
Section 2 – Les perspectives écologiques offertes par la CPA.....	316
Conclusion du Titre I	318
Titre II – Les instruments économiques, comptables et budgétaires principaux du système SHAPE	319
Chapitre 1 – L’instrument comptable principal du système SHAPE : la comptabilité classique et environnementale (CCE).....	319
Section 1 – Les fondements de la CCE.....	322
Section 2 – Le principe de la CCE.....	324
Sous-section 1 – Le bilan comptable classique et environnemental (BCCE)	324
Sous-section 2 – Le compte de résultat classique et environnemental (CRCE)	326
Sous-section 3 – Le tableau des flux de trésorerie classique et environnemental (TFTCE).....	329
Section 3 – Les perspectives offertes par la CCE.....	330
Chapitre 2 – L’instrument économique principal du système SHAPE : le prix classique et environnemental d’un bien ou d’un service (PCE)	335
Section 1 – Le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental .	344
Sous-section 1 – Les conditions du régime de fixation forfaitaire du prix environnemental.....	345
Sous-section 2 – Les effets du régime de fixation forfaitaire du prix environnemental.....	347
<i>Paragraphe 1 – La détermination du prix environnemental forfaitaire d’un bien ou service</i>	347

<i>Paragraphe 2 – Les modalités de taxation à l’impôt sur les sociétés en régime forfaitaire</i>	351
Sous-section 3 – Les perspectives sur le régime de fixation forfaitaire du prix environnemental.....	352
Section 2 – Le régime de fixation libre du prix environnemental.....	353
Sous-section 1 – Les conditions du régime de fixation libre du prix environnemental.....	354
Sous-section 2 – Les effets du régime de fixation libre du prix environnemental.....	355
<i>Paragraphe 1 – La détermination du prix environnemental réel d’un bien ou service</i>	355
<i>Paragraphe 2 – Les modalités de taxation à l’impôt sur les sociétés en régime libre</i>	356
Sous-section 3 – Les perspectives sur le régime de fixation libre du prix environnemental.....	358
Chapitre 3 – L’instrument budgétaire principal du système SHAPE : l’aide publique environnementale (APE).....	363
Préliminaires – Les fondements du mécanisme d’APE	364
Sous-section 1 – Les modes d’utilisation des recettes fiscales environnementales	364
Sous-section 2 – Le fonctionnement général du mécanisme d’APE	365
Section 1 – L’APE comme moyen de redistribution aux contribuables ou « APE de redistribution »	369
Sous-section 1 – Une APE de redistribution par le biais de baisses d’impositions.....	370
<i>Paragraphe 1 – La situation actuelle</i>	371
<i>Paragraphe 2 – Le fonctionnement envisagé de l’APE de redistribution par baisse d’impositions</i>	372
Sous-section 2 – Une APE de redistribution par le biais de subventions aux contribuables, notamment aux ménages	373
<i>Paragraphe 1 – La situation actuelle</i>	374
<i>Paragraphe 2 – Le fonctionnement envisagé de l’APE de redistribution par subventions</i>	375
Section 2 – L’APE comme moyen d’agir en faveur de l’environnement ou « APE d’action ».....	379
Sous-section 1 – Une CPA reçue finançant des actions écologiques dans le cadre du principe « dépollueur-receveur »	382
Sous-section 2 – Une APE d’action finançant des actions écologiques hors du principe « dépollueur-receveur »	385
Conclusion du Titre II.....	391
L’exemple des dispositifs réglementaires : la mise en œuvre d’ajustements structurels ou circonstanciels au système SHAPE	392
<i>Les ajustements structurels du système SHAPE : la correction des imperfections de marché</i>	393
<i>Les ajustements circonstanciels du système SHAPE : la poursuite d’objectifs environnementaux spécifiques</i>	395

Conclusion de la Partie II..... 397

PARTIE III – LA MISE EN PLACE D’UN SYSTÈME HARMONISÉ DE PRÉSERVATION DE L’ENVIRONNEMENT EN FRANCE..... 398

Titre I – La mise en place de la CPA en France	398
Chapitre 1 – L’adaptation du droit interne en vue de l’introduction de la CPA fiscale.....	399
Section 1 – La consécration d’un principe « d’égalité-entraide » et « d’égalité-responsabilité environnementale » devant les charges publiques	403
Sous-section 1 – La définition du principe d’égalité-entraide et d’égalité-responsabilité	404
Sous-section 2 – Les implications du principe d’égalité-entraide et d’égalité-responsabilité en matière juridique	408
Section 2 – La consécration d’un principe « d’affectation-entraide » et « d’affectation-responsabilité » des recettes fiscales.....	419
Sous-section 1 – La définition du principe d’affectation-entraide et d’affectation-responsabilité	420
Sous-section 2 – Les implications du principe d’affectation-entraide et d’affectation-responsabilité en matière juridique	426
Chapitre 2 – La nature juridique de la CPA.....	432
Section 1 – La qualification juridique de la CPA au regard du droit interne	432
Sous-section 1 – La nature juridique de la CPA fiscale	433
<i>Paragraphe 1 – La CPA fiscale vue en tant qu’imposition de toute nature</i>	433
<i>Paragraphe 2 – La CPA fiscale vue en tant qu’imposition indirecte</i>	436
Sous-section 2 – Les implications de la nature juridique de la CPA fiscale	437
Section 2 – La qualification juridique prospective de la CPA	439
Sous-section 1 – La nature juridique prospective de la CPA.....	439
Sous-section 2 – Les implications de la nature juridique prospective de la CPA.....	441
Chapitre 3 – L’interaction de la CPA avec le système fiscal existant	446
Section 1 – Les enjeux internes posés par l’interaction de la CPA avec le système fiscal existant.....	446
Sous-section 1 – La transition vers la CPA.....	446
<i>Paragraphe 1 – Le retrait de l’ensemble des dispositifs fiscaux environnementaux actuels</i>	446
<i>Paragraphe 2 – Une assiette de la CPA étendue graduellement à l’ensemble des polluants et gaz à effet de serre</i>	451
Sous-section 2 – Les mécanismes anti-abus	453
Section 2 – Les enjeux internationaux posés par l’interaction de la CPA avec le système fiscal existant.....	454
Sous-section 1 – La territorialité de l’imposition sur la pollution	454
<i>Paragraphe 1 – Le principe de territorialité de la CPA</i>	457
<i>Paragraphe 2 – Les exceptions au principe de territorialité de la CPA</i>	458
<i>Paragraphe 3 – Les perspectives sur le principe de territorialité de la CPA</i>	458
Sous-section 2 – La mise en place d’une CPA aux frontières	459
<i>Paragraphe 1 – Les importations en France depuis des pays étrangers</i>	464
<i>Paragraphe 2 – Les exportations depuis l’UE vers des pays étrangers</i>	469
<i>Paragraphe 3 – Les achats et ventes entre agents économiques au niveau des frontières</i>	476
Conclusion du Titre I	480

Titre II – La mise en place des autres mécanismes du système SHAPE en France 482

Chapitre 1 – La mise en place des prix environnementaux.....482

Section 1 – La transition vers les prix environnementaux 482

Section 2 – Les enjeux fiscaux posés par les prix environnementaux 483

Sous-section 1 – Les considérations préliminaires484

Paragraphe 1 – Les définitions 484

Paragraphe 2 – La détermination du prix environnemental de pleine couverture 487

Sous-section 2 – Le contrôle des prix environnementaux pratiqués par une entreprise en régime libre envers des tiers non associés.....488

Paragraphe 1 – La comparaison au prix environnemental de pleine couverture 489

Paragraphe 2 – La lutte contre les pertes environnementales « volontaires » en régime libre 490

Paragraphe 3 – L’interdiction des « réductions » de prix environnemental493

Sous-section 3 – Le contrôle des prix environnementaux pratiqués au sein d’un groupe d’entreprises associées en régime libre493

Paragraphe 1 – L’acte anormal de gestion 494

Paragraphe 2 – Les prix de transfert environnementaux 495

Chapitre 2 – La mise en place de la comptabilité classique et environnementale.....501

Section 1 – La transition vers la comptabilité classique et environnementale..... 501

Section 2 – L’utilisation de la comptabilité classique et environnementale 501

Sous-section 1 – Les achats et ventes entre agents économiques501

Sous-section 2 – Les amortissements environnementaux503

Section 3 – Les enjeux fiscaux posés par la comptabilité classique et environnementale..... 504

Sous-section 1 – Les sociétés fiscalement transparentes ou exonérées d’IS504

Paragraphe 1 – Les sociétés fiscalement transparentes 504

Paragraphe 2 – Les sociétés exonérées d’IS 506

Sous-section 2 – Les versements de dividendes507

Sous-section 3 – Le régime mère-fille et l’intégration fiscale.....508

Paragraphe 1 – Le régime mère-fille 508

Paragraphe 2 – Le régime d’intégration fiscale 509

Sous-section 4 – Les mécanismes anti-abus511

Conclusion du Titre II512

Conclusion de la Partie III 513

CONCLUSION GÉNÉRALE 518

Section 1 – Une présentation du système SHAPE 518

Section 2 – Les limites du système SHAPE 520

Section 3 – Les perspectives offertes par le système SHAPE 521

POSTLIMINAIRES..... 523

Cadre théorique.....	523
Notations	525
Chapitre 1 – L’environnement, la puissance publique et les agents	531
Section 1 – Les entités fondamentales	531
Section 2 – L’intérêt général de la société comme finalité de l’action publique.....	537
Sous-section 1 – L’intérêt général et l’utilité de la société.....	538
Sous-section 2 – Les objectifs d’intérêt général.....	542
Section 3 – Le comportement d’un agent.....	550
Sous-section 1 – Les implications du comportement des agents	553
<i>Paragraphe 1 – L’impact sur l’Univers engendré par le comportement d’un agent</i>	553
<i>Paragraphe 2 – Les externalités pour la société engendrées par le comportement d’un agent</i>	558
<i>Paragraphe 3 – Le comportement individuel et collectif optimal des agents</i>	567
Sous-section 2 – L’influence sur le comportement des agents	570
Chapitre 2 – L’influence de la puissance publique sur les agents	581
Section 1 – La politique publique au service de l’intérêt général	582
Sous-section 1 – Les instruments de politique publique au service de l’intérêt général	583
<i>Paragraphe 1 – Les instruments de politique publique</i>	583
<i>Paragraphe 2 – L’efficience des instruments de politique publique</i>	584
Sous-section 2 – La simili-fiscalité au service de l’intérêt général	588
Section 2 – La préservation de l’environnement comme objectif d’intérêt général majeur	592
Sous-section 1 – Les instruments de politique publique au service de la préservation de l’environnement	593
<i>Paragraphe 1 – Les instruments de politique publique environnementale</i>	594
<i>Paragraphe 2 – L’efficience environnementale des instruments de politique publique</i>	594
Sous-section 2 – La simili-fiscalité au service de la préservation de l’environnement.....	601
<i>Paragraphe 1 – L’intérêt de la simili-fiscalité environnementale</i>	601
<i>Paragraphe 2 – L’efficience environnementale de la simili-fiscalité</i>	603
Chapitre 3 – Les interactions entre les agents et l’environnement	615
Section 1 – La notion d’interaction entre un agent et l’environnement .	615
Section 2 – Les flux économiques engendrés par les interactions entre agents et l’environnement.....	620
Sous-section 1 – Les flux économiques donnant lieu à des flux financiers simili-fiscaux entre un agent et l’État.....	624
<i>Paragraphe 1 – Les flux économiques pour la société engendrés par le comportement d’un agent</i>	625
<i>Paragraphe 2 – Les flux financiers simili-fiscaux entre un agent et l’État</i>	634
Sous-section 2 – Les flux économiques donnant lieu à des flux financiers marchands entre agents	635
<i>Paragraphe 1 – Les flux économiques pour un agent engendrés par une transaction avec un autre agent</i>	635
<i>Paragraphe 2 – Les flux financiers marchands entre agents</i>	637
Sous-section 3 – Les flux financiers entre agents, incluant l’État	637

Conclusion du cadre théorique	641
Annexes.....	642
Section 1 - Panorama des principaux instruments simili-fiscaux environnementaux en France	642
Section 2 - Efficience environnementale des principaux dispositifs simili-fiscaux évoqués.....	646
Section 3 - Vue générale du système harmonisé de préservation de l'environnement (SHAPE) proposé	647
Section 4 - English version of key figures.....	655
Sous-section 1 - Perspectives on current environmental taxation.....	655
Sous-section 2 - Foundations of the SHAPE system	656
<i>Paragraphe 1 - Pollution-added compensation (PAC)</i>	656
<i>Paragraphe 2 - Accounting with classical and environmental entries (ACE)</i> 661	
<i>Paragraphe 3 - Classical and environmental prices (CEP)</i>	664
Glossaire	666
Bibliographie	698
Sommaire.....	698
Section 1 - Normes juridiques	699
Sous-section 1 - Normes internationales.....	699
Sous-section 2 - Normes de l'Union Européenne	700
<i>Paragraphe 1 - Textes fondamentaux</i>	700
<i>Paragraphe 2 - Directives</i>	700
<i>Paragraphe 3 - Règlements</i>	701
<i>Paragraphe 4 - Autres</i>	702
<i>Paragraphe 5 - Textes hypothétiques</i>	703
Sous-section 3 - Normes françaises	703
<i>Paragraphe 1 - Normes constitutionnelles</i>	703
<i>Paragraphe 2 - Normes législatives</i>	703
<i>Paragraphe 3 - Normes réglementaires</i>	704
<i>Paragraphe 4 - Codes</i>	705
<i>Paragraphe 5 - Autres</i>	705
<i>Paragraphe 6 - Textes hypothétiques</i>	705
Section 2 - Jurisprudence	706
Sous-section 1 - Jurisprudence de l'Union Européenne	706
Sous-section 2 - Jurisprudence française.....	706
<i>Paragraphe 1 - Conseil constitutionnel</i>	706
<i>Paragraphe 2 - Tribunal des conflits</i>	709
<i>Paragraphe 3 - Juridictions suprêmes</i>	709
Section 3 - Ouvrages.....	709
Section 4 - Thèses	711
Section 5 - Rapports.....	712
Section 6 - Articles	716
Sous-section 1 - Articles de doctrine	716
Sous-section 2 - Articles de journaux et pages web.....	722
Sous-section 3 - Définitions	726
Index.....	728

TABLE DES MATIÈRES..... 732