

REFONDER L'IMPÔT SUR LE REVENU ?

Colloque organisé par le Centre d'études et de recherches administratives et politiques (CERAP) Université Paris 13

Vendredi 20 janvier 2012

II – Les dépenses fiscales

DES NICHES POUR PROTÉGER L'ENVIRONNEMENT (IMPÔT SUR LE REVENU ET POLITIQUE ENVIRONNEMENTALE)

Fabrice Bin, Maître de conférences en droit public
à l'Université Toulouse 1 Capitole IRDEIC-CERFF

Introduction : l'IR, outil de politique environnementale

Le verdissement de la fiscalité est très débattu en matière de fiscalité locale ou surtout de fiscalité des entreprises¹. Ce sont avant tout les sociétés industrielles auxquelles on pense quand le principe du pollueur-payeur est discuté. Pourtant, depuis plusieurs années, la protection de l'environnement, en entrant parmi les buts de la politique fiscale², connaît des illustrations dans la fiscalité des particuliers.

Contrairement au schéma classique hérité de A. C. Pigou, il n'y a alors pas création d'un impôt particulier ayant pour but de pénaliser certaines dépenses polluantes en accroissant leur coût pour les acteurs économiques afin d'obtenir un effet désincitatif propre à protéger l'environnement. En matière d'impôt sur le revenu, nous sommes entièrement dans le domaine des dépenses fiscales³, ces « *dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes par rapport à ce qui serait résulté de l'application des principes généraux du droit fiscal français* »⁴. On pourrait presque parler alors de l'impôt sur le revenu comme un instrument de politique fiscale environnementale de deuxième niveau, tant le cœur d'une telle politique semble porter sur les impôts spécifiquement environnementaux. D'ailleurs, dans son rapport de 2005, le Conseil des impôts, s'il évoque à plusieurs reprises des mesures environnementales adoptées dans le cadre de l'impôt sur le revenu⁵, ne lui accorde pas, à raison, de place spécifique. Dans son annexe II, recensant la liste des impôts et taxes liés à l'environnement, il ne mentionne à aucun moment l'impôt sur le revenu⁶.

Etudier le rôle des niches de l'impôt sur le revenu comme instruments de protection de l'environnement nécessite de se poser deux questions croisées et complémentaires :

1°) peut-on « verdir » l'impôt sur le revenu ? L'impôt sur le revenu est-il en somme un impôt environnemental, si ce n'est pas vraiment le cas, peut-il le devenir ?

2°) Quel est la pertinence des dépenses fiscales environnementales pour refonder l'impôt sur le revenu, ce qui est l'objet de notre colloque ?

Comme le soulignait, dans son rapport de 2003, la Commission des comptes et de l'économie de l'environnement, « *Dans la plupart des cas, la mise en place de taxes "environnementales" reste un*

¹ Nous nous permettons de renvoyer sur ce point à notre précédente étude : « L'assujettissement des sociétés aux impôts écologiques : principes et mises en œuvre en droit comparé » in dossier « La responsabilité sociétale des entreprises », *Journal des Sociétés*, n°69, oct. 2009, pp.53-57.

² Elle était déjà traitée en tant que telle dans l'ouvrage du doyen Gilbert Orsoni, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Puf, coll. Politique fiscale, 1995, 306 p. Cet ouvrage est intéressant car il soulignait le statut d'avenir de la politique fiscale environnementale qui commençait alors à poindre. Dans son ouvrage plus récent mais plus synthétique, le professeur Bernard Castagnède cite bien évidemment les buts environnementaux parmi les objectifs de la politique fiscale : *La politique fiscale*, Paris, Puf, coll. « Que sais-je ? », 2008, 127 p.

³ Sur cette question cf., notamment, L. Godbout, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale : Le rôle des dépenses fiscales Etude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, Paris, Economica, 2006, 309 p.

⁴ Définition retenue par le site gouvernemental de la performance publique : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr>.

⁵ Par exemple, dans le domaine de l'habitat et de la construction, Conseil des impôts, *Fiscalité et environnement, 23^e rapport au Président de la République*, Paris, 2005, p. 77 ou en matière de protection de l'eau, *ibid.*, p.80.

⁶ *Ibid.*, pp. 135 et s.

instrument dont l'objectif est exclusivement environnemental : dès lors, seule l'efficacité environnementale à court terme peut justifier à posteriori la mise en place de tels instruments et les recettes générées sont faibles. Inversement, les taxes "budgétaires" (telles les accises sur les hydrocarbures) ne permettent généralement pas la prise en compte de l'environnement dans leur calibrage, malgré un effet de long terme sur la consommation (la désécléation du parc automobile par exemple) puisqu'une redéfinition des taxes risque de déséclébrer les ressources du budget. Ainsi, la fiscalité a tendance à se construire selon une dichotomie distinguant des mesures budgétaires et des mesures environnementales »⁷. Répondre aux deux questions précédentes implique donc nécessairement de s'interroger sur le passage d'un impôt sur le revenu que l'on qualifiera de classique (le modèle instauré en 1914-1917 et maintes fois réformé depuis) à un nouvel impôt sur le revenu, véritable impôt « vert » : Est-ce possible et est-ce souhaitable ?

Malgré les exemples de plus en plus nombreux, quoique toujours limités, de niches fiscales environnementales en matière d'impôt sur le revenu, il semble assez difficile d'imaginer une véritable réforme de celui-ci sur ce fondement (I). Cette perspective fermée s'explique moins par des raisons techniques que par des problèmes de fonds : l'imposition synthétique des revenus qui fonde l'impôt sur le revenu et la fiscalité environnementale obéissent à deux logiques bien difficiles à concilier (II).

I – Le développement limité des niches fiscales environnementales

Avant de prononcer quelques observations sur les niches fiscales française en matière environnementale au sein de l'impôt sur le revenu (B), il importe de souligner le caractère international de ces mesures tout en identifiant les explications de cette transformation, marginale, de l'impôt sur le revenu comme instrument de politique fiscale environnementale (A).

A. Un phénomène international concernant l'impôt sur le revenu de façon secondaire

Si l'impôt sur le revenu, avec d'autres impôts plus classiques, est utilisé comme instrument de politique fiscale environnementale, c'est à notre avis pour deux séries de raisons complémentaires : les réformes fiscales environnementales ne sont pas toujours simples à mettre en œuvre alors que le verdissement des impôts « classiques » présentent plusieurs avantages techniques.

Sur la difficulté des réformes fiscales environnementales, il ne sera ici question que de l'essentiel. Le modèle scandinave des réformes fiscales environnementales a essaimé partout en Europe mais il implique de véritables changements de mentalités et donc des opérations de concertation sociales approfondies⁸. Ces réformes d'ampleur concernent au mieux 5% des systèmes fiscaux et il n'est que de rappeler les censures systématiques des taxes carbonees par le Conseil constitutionnel en 2000⁹ et en 2009¹⁰ pour avoir une idée des problèmes sociaux et institutionnels à affronter pour instaurer une fiscalité environnementale d'ampleur.

⁷ Rapport de la commission des comptes et de l'économie de l'environnement : *La fiscalité liée à l'environnement*, Paris, 2003, p.74.

⁸ Cf. P. Beltrame et F. Bin, La réforme fiscale environnementale en Europe du Nord : un exemple de politique fiscale concertée, in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog*, Paris, Economica, 2010, pp.31-42.

⁹ Conseil constitutionnel, Décision n° 2000-441 DC du 28 déc. 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000* : S. Caudal, Un nouvel obstacle pour l'écotaxe sur l'énergie. Commentaire de la décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, concernant l'extension de la taxe générale sur les activités polluantes à l'énergie, *RJE*, n°2, 2001, pp. 211-230 ; Cottin (S.) et Ribes (D.), Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil constitutionnel, *Revue de la recherche juridique - Droit prospectif*, 2001-2 (88), pp. 659-689 ; Lamarque (J.), Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, in *Mélanges en l'honneur de Benoît Jeanneau « Les mutations contemporaines du droit public »*, coord. par Ch.-A. Garbar, Paris, Dalloz, 2002, pp. 183-206.;

¹⁰ Conseil constitutionnel, Décision n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, *Loi de finances pour 2010* : A. Barilari, La contribution carbonee et le Conseil constitutionnel : une censure annoncée ?, *La Semaine juridique. Édition générale*, 2010 (3), p. 39-42, L. Vallée, Les décisions du Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2010 et la troisième loi de finances rectificative pour 2009, *Revue de Droit Fiscal*, 2010 (4), p. 34-40 ; P. Billet, L'invalidation de la "contribution carbonee", *La semaine juridique. Administrations et collectivités territoriales*, 2010 (4), p. 31-35 ; Y. Zoubeidi-Defert, Loi de finances pour 2010 : le Conseil constitutionnel valide la révision de la fiscalité locale et censure notamment la "taxe carbonee", *Les petites affiches*, 5 février 2010 (26), p. 6-7 ; W. Mastor, La contribution carbonee à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort - et d'une renaissance ? - annoncée, *Actualité juridique droit administratif*, 2010 (5), p. 277-282.

D'autant que les impôts « classiques », c'est-à-dire ceux qui n'ont pas été instaurés dans une logique environnementale, ne sont pas sans avantages pour accueillir des niches fiscales écologiques.

Ce sont tout d'abord, des impôts structurants pour les systèmes fiscaux modernes (on peut ici citer l'impôt sur le revenu bien évidemment mais aussi la TVA par exemple) et ils sont de la sorte très développés, notamment du fait de leur caractère synthétique, en matière d'assiette. On peut ainsi espérer une meilleure assises pour la politique environnementale et donc un impact économique d'autant plus important. A l'inverse, les impôts environnementaux présentent souvent des assiettes limitées, qui plus est grevées de multiples régimes de faveur. En somme, il vaut mieux une niche fiscale dans un impôt non environnementale qu'une éco-taxe mitée de niches fiscales non environnementales.

Qui plus est, on ne peut que citer l'adage bien connu « vieil impôt, bon impôt ». Sur ce plan, même s'il suscite toujours des phénomènes de rejet – dans les discours car, en pratique, c'est un impôt qui est recouvré de façon plutôt bonne – l'impôt sur le revenu est bien connu des contribuables. Il atteindra bientôt l'âge canonique d'un centenaire. On peut espérer que l'impact de la création d'une niche fiscale environnementale sera d'autant plus grand sur les décisions des contribuables, habitués à réduire leur charge d'impôt sur le revenu en utilisant les moyens mis à sa disposition par le législateur. Associé à un impôt connu, le développement du discours public sur la protection de l'environnement peut être identifié comme un vecteur supplémentaire d'efficacité des niches fiscales environnementales.

Enfin, en complément du point précédent, sur le plan pratique, l'impôt sur le revenu a déjà donné lieu à des techniques de dépenses fiscales très développées : charges déductibles, réductions d'impôt, crédit d'impôt, etc. Mettre en œuvre des méthodes éprouvées est toujours plus aisé qu'instaurer un régime juridique nouveau.

Pour toutes ces raisons, on ne peut s'étonner qu'à côté des taxes spécifiquement environnementales, l'impôt sur le revenu, comme nombre de prélèvements classiques, aient été utilisés comme abris pour bâtir des niches fiscales à haute qualité environnementale supposée.

B. La fragilité des niches fiscales environnementales dans l'impôt sur le revenu en France.

Sur le plan du droit comparé, l'impôt sur le revenu reste un outil d'interventionnisme fiscal environnemental assez limité. On le retrouve surtout, avec les impôts fonciers, dans les actions menées en faveur de la préservation des milieux naturels¹¹. En France, les dépenses fiscales environnementales en matière d'impôt sur le revenu présentent trois caractéristiques majeures qui attestent de leur faiblesse : il s'agit forcément de mesures éparses qui sont particulièrement instables et dont on souligne à l'envie la faible efficacité.

Des mesures éparses tout d'abord car l'impôt sur le revenu ne constitue en rien l'outil d'une politique fiscale environnementale systématique. Celle-ci est elle-même éclatée entre plusieurs instruments juridiques, dont le principal, la fameuse Taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), ne s'est toujours pas remise de la censure par le Conseil constitutionnel de son extension en éco-taxe ou taxe carbone plus large que son schéma initial¹². Qui plus est, les instruments fiscaux sont eux-mêmes concurrencés par d'autres instruments économiques, dont le marché des droits à polluer est le plus célèbre.

Au sein de l'impôt sur le revenu français, on a pu donc relever plusieurs mesures favorables à l'environnement. Dans son rapport de 2005¹³, le Conseil des impôts relevait onze mesures, concernant aussi bien les particuliers (deux crédits d'impôt) que les entreprises individuelles (neuf mesures d'amortissements exceptionnels)¹⁴. Depuis ces mesures ont été complétées, notamment en 2006 avec un

¹¹ Sur ces aspects, cf. C. Shine, *Les incitations fiscales et la protection de la biodiversité en Europe*, Strasbourg, Editions du Conseil de l'Europe, collection Nature et environnement n°143, 2005, 112 p.

¹² Décision 441 DC précitée.

¹³ Rapport précité, pp. 72 et s.

¹⁴ Crédit d'impôt en faveur de l'acquisition ou de la location de véhicule non polluant : CGI art 200 quinquies 11) ; Amortissement exceptionnel des véhicules non polluants (GPL –GNV...) : CGI article 39AC et AD 0 ; Amortissement exceptionnel des matériels spécifiquement destinés à l'approvisionnement en GPL et GNV et à la charge des véhicules électriques : CGI article 39AE ; Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition, afférente à la résidence principale, d'équipements utilisant une source d'énergie renouvelable, de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation du chauffage : CGI article 200 quater 315 ; Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de

Crédit d'impôt en faveur de agriculture biologique (art. 244 quater L CGI). Si plusieurs grands domaines de protection de l'environnement sont concernés (véhicules, habitat, eau, air, prévention des risques), le Conseil des impôts souligne parfois leur dimension positive (habitat) mais l'impôt sur le revenu n'est jamais le seul outil utilisé. Pour le reste la dispersion et l'inefficacité règne.

Ces mesures sont surtout instables. Elles peuvent changer de forme. Ainsi lors de la 3^e loi de finances rectificative pour 2009, la déduction du revenu global des dépenses réalisées en vue du maintien de la protection du patrimoine naturel est devenu une réduction d'impôt (CGI art. 199 octovicies), moins couteuse pour le Trésor public. Si la plupart des mesures demeurent, elles font l'objet systématiquement de délais limités, souvent prolongés au coup par coup par le législateur. Elles sont surtout modifiées en substance en fonction des impératifs de la politique financière de l'Etat. C'est notamment le cas des acquisitions de panneaux solaires dont le taux du crédit d'impôt a été réduit à 25% à compter à compter du 29 septembre 2010. Il est vrai que le crédit d'impôt habitat en faveur de la maîtrise de l'énergie fait partie de ceux dont le coût est le plus élevé¹⁵. Enfin, la réduction d'impôt pour dépenses de patrimoine naturel comme le crédit d'impôt en faveur de la qualité environnemental de l'habitation principale précités n'ont pas échappé aux mesures de plafonnement (CGI art. 200-0A).

Cette instabilité s'explique notamment par la dernière caractéristique de ces mes mesures : leur efficacité est discutée. Si le Conseil des impôts retenait une approche nuancée en soulignant les effets positifs des mesures en matière d'habitat et de carburant propre, pour l'essentiel, il notait que « *les mesures fiscales dérogatoires à finalité environnementale n'ont que très peu d'effet* »¹⁶. Ce constat se retrouve partout : dans les rapports parlementaires¹⁷, dans le rapport récent du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de juin 2011. Il souligne à propos du crédit d'impôt développement durable (portant sur les dépenses en faveur de la qualité environnementale de l'habitation principale) a contribué à des progrès significatifs mais qu'ils n'ont pas été à moindre coût, notamment du fait d'effets d'aubaine importants¹⁸. Ces éléments explique que le secteur des panneaux photovoltaïque ait été touché par une mesure de diminution du crédit d'impôt : il s'agissait en partie de limiter l'effet d'aubaine ayant contribué à une hausse des coûts du secteur¹⁹. Des critiques ont cependant souligné le coup porté à un secteur en plein développement.

Au regard des ces éléments de faiblesse structurelle, il est difficile de concevoir une refondation de l'impôt sur le revenu au moyen de ces dépenses fiscales environnementales. Les bénéfices semblent limités et surtout, il existe d'insurmontables contradiction entre la fiscalité environnementale et l'impôt sur le revenu.

II – La difficile compatibilité de la logique de l'IR et de celle de la fiscalité environnementale

En apparence, la place des niches fiscales environnementales au sein de l'impôt sur le revenu ne semble qu'une illustration de la faiblesse de la fiscalité environnementale en dehors de ses bastions scandinaves.

production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués avant le 01/01/07 CGI : article 39 AB ; Majoration d'un demi point des coefficients de l'amortissement dégressif pour les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 1^{er} janvier 2003 : CGI article 39 AA ; Amortissement exceptionnel pour les immeubles spécialement conçus pour lutter contre la pollution atmosphérique : CGI article 39 quinquies E ; Amortissement exceptionnel des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre la pollution de l'air : CGI art 39 quinquies E et F ; Déduction des dépenses d'amélioration destinées à protéger les locaux professionnels et commerciaux des effets de l'amiante : CGI art 31 ; Déduction des dépenses de mise aux normes de protection de l'environnement des bâtiments d'exploitation rurale : CGI art 31 ; Amortissement exceptionnel des matériels destinés à réduire le bruit : CGI art 39 quinquies DA.

¹⁵ Dans son rapport de 2007, le sénateur Marini retenait la somme de 2, 4 milliards, soit, avec l'exonération de TIPP, l'essentiel des mesures fiscales environnementales : Rapport d'information n°60 sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, Paris, Sénat, 2007, p. 45.

¹⁶ Rapport précité, pp. 71 et s. pour la démonstration.

¹⁷ Cf. Rapport Marini, 2007 précité, p. 54, qui souligne les problèmes posés par les dépenses fiscales en la matière.

¹⁸ P. 68. Ce rapport est disponible sur l'Internet : <http://www.economie.gouv.fr/rapport-du-comite-d-evaluation-des-depenses-fiscales-et-des-niches-sociales-2011>.

¹⁹ Ce crédit d'impôt, modifié à cinq reprise depuis 2005 semble rassembler tous les problèmes de ces dépenses fiscales environnementales. Il est décrit par le rapporteur de l'Assemblée nationale, comme « *instable, dépassé et hors de contrôle* » : G. Carrez, Rapport n°2857, Projet de Loi de finances pour 2011, Tome II, 2010, p. 212.

Faudrait-il alors plus de niches fiscales environnementales pour renforcer la fiscalité de l'environnement en France ? Fondamentalement, les bénéfices d'une telle option semblent très aléatoires alors que ses désavantages sont évidents. En réalité, la fiscalité de l'environnement ne peut pas être renforcée par un développement des dépenses fiscales en matière d'impôt sur le revenu car elle heurte frontalement les principes de ce prélèvement (A), elle pose un problème insoluble d'assiette imposable (B) et leurs objectifs sont incompatibles (C). En somme, les niches fiscales environnementales ont surtout pour effet, car il ne peut en être autrement, d'affaiblir l'impôt sur le revenu plutôt que de renforcer la fiscalité environnementale.

A. Le problème de la logique générale de l'imposition : prise en compte de la capacité contributive contre principe pollueur-payeur

Comme le soulignait le professeur Jean Lamarque dans sa contribution aux *Mélanges Jeanneau*, fondamentalement, les principes modernes de l'impôt, issus de la Déclaration des Droits de l'Homme – et qui régit l'impôt sur le revenu – sont irréductibles à la fiscalité environnementale.

Son raisonnement, auquel nous souscrivons entièrement, a pour objet l'application du principe d'égalité dans la décision du Conseil constitutionnel n°441 DC précitée. Aux termes de l'article 13 de la Déclaration, « *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.* »²⁰. Sans procéder à l'analyse exhaustive du professeur Lamarque, la démonstration sera concentrée sur ce qui semble rédhibitoire : répartir l'impôt selon les facultés contributives est inapplicable en matière environnementale : un impôt environnemental est réparti en fonction des émissions polluantes²¹, c'est le principe pollueur-payeur²². Dès lors, comment respecter ce principe pollueur-payeur à l'intérieur d'un impôt sur le revenu régit par les principes de 1789, comme l'atteste les multiples outils de prise en compte des facultés contributives, avec notamment la déduction des charges familiales ? Le Conseil des impôts a beau souligner que le principe pollueur-payeur est appliqué indirectement quand le Conseil constitutionnel fait respecter l'égalité entre²³ pollueurs, cela semble bien insuffisant.

B. Le problème de l'assiette de l'impôt

²⁰ Nous soulignons.

²¹ J. Lamarque, art. précité, p.222.

²² Sur ce principe d'origine économique et les difficultés de sa transcription juridique, cf., entre autres, SADELEER (N. de), *Les principes pollueur-payeur, de prévention et de précaution. Essai sur la genèse et la portée juridique de quelques principes du droit de l'environnement*, Préface de Fr. Ost, Bruxelles, Bruylant, coll. Universités francophones, 1999, 437 p. ; N. Hutten, "La protection de l'environnement dans la Constitution française", thèse Paris 1, 30 novembre 2011 ; L. Chabanne-Pouzynin, Le principe pollueur-payeur au travers des textes réglementaires de l'environnement industriel, *Droit de l'Environnement*, n°90, 2001, pp. 158-162 ; E. de Crouy-Chanel, Esquisse d'une théorie fiscale de l'éco-taxe, *Dr. Fisc.*, n°9, 2009, p.207 ; V. David, S. Mairesse et Ph. Maître, Le principe pollueur-payeur : cohérence des outils et pertinence du principe, in Maljean-Dubois (dir.), *L'outil économique en droit international et européen*, Paris, La Documentation française, 2002, pp. 87-103 ; J.-C. Hélin, Y a-t-il des « principes généraux du droit de l'environnement » ?, *Droit de l'Environnement*, n°90, 2001, pp. 193-196 ; R. Hostiou, Vers un nouveau principe général du droit de l'environnement. Le principe « protecteur-payeur », in *Pour un droit commun de l'environnement, Mélanges en l'honneur de M. Prieur*, Paris, Daloz, 2007, pp.567-575 ; G. Péliissier, Le principe pollueur-payeur dans la jurisprudence administrative, *Droit de l'Environnement*, n°90, 2001, pp. 167-171 ; N. de Sadeleer et S. Caudal-Sizaret, Principe du pollueur-payeur, *Juris-classeur Environnement*, fasc. 126, 2003, 16 p. ; H. Smets, Le principe pollueur-payeur, un principe économique érigé en principe de droit de l'environnement ?, *RGDI Publ.*, 1993, n°2, pp. 346-364 ; H. Smets, Examen critique du principe pollueur-payeur, in *Les hommes et l'environnement. Quels droits pour le XXI^e siècle ?*, En hommage à Alexandre Kiss, Paris, Frison-Roche, 1998, pp. 79-95 ; H. Smets, Le principe pollueur-payeur, un principe évolutif, *Droit de l'Environnement*, n°90, 2001, pp. 155-157 ; H. Smets, Le principe utilisateur-payeur et son application dans la gestion de l'eau, in Maljean-Dubois (dir.), *L'outil économique en droit international et européen*, Paris, La Documentation française, 2002, pp. 105-126 ; H. Smets, Le principe pollueur-payeur dans le rapport de la commission Coppens, *RJE*, n°spécial « La Charte constitutionnelle en débat », 2003, pp. 71-76.

²³ « [...] dans sa décision du 28 décembre 2000, le Conseil constitutionnel a censuré le projet de TGAP sur les produits énergétiques, en considérant que le fait de taxer moins lourdement les entreprises fortement consommatrices d'énergie qui étaient aussi les plus polluantes n'était pas conforme à ce principe. Par ailleurs, Il a relevé l'inconstitutionnalité du dispositif adopté par le législateur qui prévoyait de soumettre l'électricité à la taxe alors qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l'effet de serre. Il a de la sorte interprété le principe d'égalité devant l'impôt comme imposant le respect du principe pollueur-payeur. », Rapport précité, p. 96.

A ce problème des principes structurant s'ajoute celui de la définition des assiettes de l'impôt. Comme nous l'avons vu précédemment, utiliser l'assiette large de l'impôt sur le revenu au travers d'une dépense fiscale pour obtenir une action protectrice de l'environnement de la part des contribuables peut être un argument en faveur de l'impôt sur le revenu comme instrument de la politique fiscale environnementale.

C'est néanmoins méconnaître une donnée fondamentale de la fiscalité environnementale : celle-ci est conçu pour une assiette sectorielle (les émissions polluantes pour résumer). Au contraire, l'impôt sur le revenu est caractérisé depuis sa création en France par les lois de 1914 et 1917 par une approche synthétique. Il s'agit de rassembler l'ensemble des revenus.

Comment dès lors imaginer une refondation de l'impôt sur le revenu dans une perspective environnementale ? Si l'objectif est de faire payer les pollueur en accordant des décharges d'imposition aux non pollueurs, alors l'impôt sur le revenu doit être basé sur les revenus tirés des pratiques polluantes. Outre que ceux-ci sont juridiquement impossibles à identifier comme tels, cela aboutirait à l'évaporation de la substance même de l'impôt sur le revenu. Il ne s'agirait alors plus d'un impôt sur le revenu mais d'un impôt environnemental particulièrement abscons car basé sur certains revenus, d'autant que cette assiette aurait pour logique d'être systématiquement réduite par des dépenses fiscales. Une dépense fiscale est concevable comme élément secondaire d'un impôt bien particulier mais n'a plus aucun sens si l'impôt lui-même est bâti autour d'elle. Il faudrait alors préférer l'écotaxe frappant les pratiques polluantes à une telle usine à gaz toxiques pour le système fiscal.

C. Le problème de la destination et de l'efficacité des recettes fiscales : le but financier contre le but réparateur et la question du double dividende

Enfin, last but not least, se pose le problème de la divergence entre la justification de l'impôt sur le revenu et celle à la base de la fiscalité environnementale. L'impôt sur le revenu, s'il est conçu selon le modèle du prélèvement également réparti selon les facultés contributives répond à la nécessité de l'impôt posé par le même article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. La contribution commune est indispensable pour financer l'action publique, ou, selon la formule de Gaston Jèze : « *il y a des dépenses, il faut les couvrir* »²⁴. Cette logique financière, classique, est difficilement compatible avec la destination de la fiscalité environnementale.

Certes, ce problème classique du double dividende ne se pose pas ici dans les mêmes termes. Dans la perspective des écotaxes, il est de tradition de souligner que le « double dividende » associé à la fiscalité environnementale repose sur une logique d'épuisement : l'impôt écologique ne peut apporter des moyens financiers à l'Etat et une meilleure protection de l'environnement qu'à court terme puisque son efficacité implique à terme une disparition, ou du moins une forte réduction, des pratiques dangereuses pour l'environnement, donc de la source d'imposition et ainsi une réduction des recettes publiques. Si la source de financement public se maintient, elle témoigne de l'inefficacité de l'impôt concerné en matière de réduction des pollutions.

Or, concernant l'impôt sur le revenu, le problème est celui de pratiques de dépenses fiscales. Il n'y a donc pas de double dividende possible puisqu'il s'agit justement de renoncer à une recette publique. Il faut donc ici prendre le problème à l'envers. Ce n'est pas du point de vue de la fiscalité environnementale que la confrontation du but réparateur de la fiscalité sur la pollution et du but financier classique de l'impôt sur le revenu pose problème : c'est du point de vue de l'impôt sur le revenu lui-même. Ce dernier ne pouvant pas être refondé comme un impôt environnemental pour les raisons évoqués aux deux points précédents, développer les dépenses fiscales environnementales en son sein n'aurait pour seul résultat que d'accroître le mitage de sa couverture des revenus des contribuables. Par principe, si les dépenses fiscales environnementales étaient efficace, l'impôt sur le revenu verrait fondre son assiette comme neige au soleil. Dès lors, entre un impôt sur le revenu conçu pour rapporter des recettes et la dépenses fiscale

²⁴ *Cours de science des finances et de législation financière*, Paris, Giard, 6^e édition, 1922.

environnementale conçue elle pour ne pas rapporter, comment assurer la stabilité des sources de financement ? On retrouve le dilemme du double dividende de façon inversée : la poursuite des pratiques favorables à l'environnement abouti non pas à donner une nouvelle forme à l'impôt sur le revenu mais simplement à l'épuiser.

Conclusion

Au terme de cette analyse, force est de constater l'incompatibilité structurelle existante entre la fiscalité environnementale et l'impôt sur le revenu. Dès lors, en suivant la règle de Jan Tinbergen – un outil spécifique pour chaque objectif de politique économique – il semble plus raisonnable de rechercher une claire distinction de ces deux outils fiscaux. La compensation de la création des écotaxes dans certains pays par la réduction structurelle de la part de l'impôt sur le revenu dans l'ensemble des prélèvements obligatoires semble de ce point de vue une méthode à valoriser²⁵.

En somme, les niches fiscales environnementales de l'impôt sur le revenu constitue un paradoxe fiscal. Elles ne font que contribuer à l'affaiblissement de l'impôt sur le revenu sans répondre aux exigences de la fiscalité environnementale, discipline neuve, dont la spécificité est encore contestée au regard du peu d'originalité de ses règles constitutives, qui gagnerait à se développer en dehors de la refondation de l'impôt sur le revenu. La fiscalité environnementale semble ainsi très impropre à assurer la refondation de l'impôt sur le revenu.

²⁵ La réforme de 1991 en Suède était notamment basée sur cette stricte neutralité fiscale, ce qui n'a pas peu contribué à la popularité de la mesure.