UNIVERSITÉ MONTPELLIER I
FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE

Année : 2010-2011

N° attribué par la bibliothèque :

THÈSE

pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ MONTPELLIER I
EN COTUTELLE AVEC L'UNIVERSITÉ D'OTTAWA

Discipline : Droit public

présentée et soutenue publiquement par :

VÉDRINE Claire

le : 14 mai 2011

Titre :

Fiscalité et environnement.

Directeurs de thèse :

Madame CHALIFOUR Nathalie, Professeur à l'Université d'Ottawa

Madame WEIL Laurence, Professeur à l'Université de Montpellier I

Jury :

Madame CAUDAL Sylvie (rapporteur), Professeur à l'Université Jean Moulin - Lyon III

Madame TRUDEAU Hélène (rapporteur), Professeur à l'Université de Montréal

Monsieur MARCHIARO Régis, Maître de Conférences à l'Université de Montpellier I

Monsieur PINAULT Michel, Conseiller d'État, Président de la Section de l'administration du Conseil d'État

Madame THERIAULT Sophie, Professeur à l'Université d'Ottawa

© Claire Vedrine, Ottawa, Canada, 2011

Résumé en français :

La fiscalité environnementale repose sur un double fondement : économique (le double dividende) et juridique (le principe pollueur payeur). Elle doit s'inscrire dans une réforme fiscale verte alliant flexibilité de l'instrument fiscal et pérennité des objectifs environnementaux. Dès lors, la responsabilité environnementale et sociale apparaît comme un nouveau paradigme. Cependant, face à l'internationalisation des problèmes environnementaux et de la concurrence fiscale, l'échelon régional est particulièrement approprié. Au sein même de l'Union européenne, différents scénarios sont possibles. L'ajustement des taxes aux frontières est ainsi un mécanisme efficace de reconnaissance des préoccupations environnementales. L'analyse de la fiscalité environnementale dans différents États, y compris des États en développement, permet d'en apprécier toutes les potentialités. Sans parler de fiscalité mondiale, l'usage des conventions fiscales internationales ou la reconnaissance d'une coutume internationale sont des hypothèses.

Titre et résumé en anglais :

Taxation and the environment. Responsibility of actors. Regionalisation of measures.

Environmental taxation is based on a double economic (the double dividend) and legal (the polluter pays principle) foundation. It must be part of a green tax reform combining flexible instruments with sustainable environmental objectives. So, the environmental and social responsibility appears as a new paradigm. However, in front of the globalization of environmental problems and tax competition, the regional level is suitable. Even within the European Union, some options are possible. Hence, the border tax adjustment is an effective mechanism regarding environmental concerns. The analysis of environmental taxation in various countries, including developing countries, shows all potentialities. Notwithstanding global taxation, the use of tax treaties and the existence of an international custom are hypotheses.

Mots-clés :

Taxes écologiques, droit fiscal, protection de l'environnement, droit européen, relations fiscales intergouvernementales

Ecological taxes, tax law, environmental protection, European law, intergovernmental tax relations

---

« La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur ».

À mes parents, à ma sœur, à mes amis,
Pour leur patience et leur soutien,
Je dédie cette thèse de doctorat en droit.

Merci à Mesdames les Professeurs Chalifour et Weil pour leurs conseils.
Merci également aux membres du jury d'avoir fait le déplacement, parfois de loin.

Tous mes remerciements
à l'Université de Montpellier pour m'avoir permis d'entreprendre cette cotutelle,
et l'Université d'Ottawa pour m'avoir permis de la concrétiser.

De même, au Centre d'Études Canadiennes de Montpellier (CECAM),
et à l'Association Nationale France Canada (ANFC) pour leur soutien financier.

Toute ma gratitude, pour la connaissance acquise par l'expérience, à:
la Direction Générale de l'Energie et des Matières Premières du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie,
la Section du Contentieux du Conseil d'État,
le Groupe de Droit de l'Environnement de l'Université d'Ottawa,
l'International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) à Amsterdam,
la Direction de la Sécurité Sociale du Ministère de la Santé.

– SIGLES ET ABRÉVIATIONS –

Agence de l'Environnement et de la Maitrise de l'Énergie (ADEME)
Agence Européenne de l'Environnement (AEE)
Association Européenne de Libre Echange (AELE)
Agence de Financement des Infrastructures de Transport de France (AFITF)
Agence Française de Développement (AFD)
Agence fiscale de gestion et recouvrement de l'impôt de Sardaigne (ARASE)
Agence Française de Sécurité Sanitaire de l'Environnement et du Travail (AFSSET)
Accord de Libre Echange Nord Américain (ALENA)
Association des Nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN)
Agence Suisse pour le Développement et la Coopération (SDC)
Agricultural Fund for Rural Development (EAFRD)
Agence Internationale de l'Énergie (AIE)
Agence Nationale de Sécurité Sanitaire (ANSES)
Association Internationale de Sécurité Sociale (AISS)
Banque Européenne d'Investissement (BEI)
Banque Européenne de Reconstruction et de Développement (BERD)
Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement (BIRD)
Best Available Technology (BAT)
Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris (CCIP)
Collectivité d'Outre-mer (COM)
Commission Nationale du Débat Public (CNDP)
Communautés Economiques Européennes (CEE)
Conférence des Ministres en Charge des Forêts d'Afrique Centrale (COMIFAC)
Conseil d'Analyse Économique (CAE)
Conseil d'Analyse Stratégique (CAS)
Conseil Constitutionnel (CC)
Conseil Economique, Social et Environnement (CESE)
Conseil d'État (CE)
Conseil des Prélèvements Obligatoires (CPO)
Convention sur la protection de l'environnement marin de l'Atlantique du Nord-Est (Convention OSPAR)
Centre National de la Recherche Scientifique (CNRS)
Code Général des Impôts (CGI)
Conservatoires Botaniques Nationaux (CBN)
Convention-Cadre des Nations Unies sur le Changement Climatique (CCNUCC)
Cour Administrative d'Appel (CAA)
Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH)
Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE)
Cour Internationale de Justice (CIJ)
Décision du Conseil constitutionnel (DC)
Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC)
Département d'Outre-mer (DOM)
Direction Générale des Finances Publiques (DGFiP)
Direction Générale des Impôts (DGI)
Directions Régionales de l'Environnement (DIREN)
Directions Régionales de l'Environnement, de l'Aménagement et du Logement (DREAL)
Dioxyde de Carbone (CO2)
Dioxyde d'Azote (NO2)
École Nationale d'Administration (ENA)
Environmental Agency (EA)
Fédération Nationale des Chasseurs (FNC)

Financial Instrument for Environment (LIFE)
Fonds de financement de la réforme des cotisations sociales (FOREC)
Fonds Monétaire International (FMI)
General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)
Gaz à Effet de Serre (GES)
Groupe d'Experts Intergouvernemental sur l'évolution du Climat (GIEC)
Institut de Recherches des Nations Unies pour le Développement Social (UNRISD)
Journal Officiel de l'Union Européenne (JOUE)
Journal Officiel (JO)
Loi de Financement de la Sécurité Sociale (LFSS)
Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (L.G.D.J.)
Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF)
Loi sur l'Eau et les Milieux Aquatiques (LEMA)
Meilleure Technologie Disponible (MTD)
Office National de la Chasse et de la Faune Sauvage (ONCFS)
Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD)
Organe des Règlements des Conflits (ORD)
Organisation de l'Aviation Civile Internationale (OACI)
Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE)
Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et la Culture (UNESCO)
Organisation Internationale du Travail (OIT)
Organisation Mondiale du Commerce (OMC)
Pays En Développement (PED)
Petites et Moyennes Entreprises (PME)
Plan National d'Allocation de Quotas (PNAQ)
Politique Agricole Commune (PAC)
Principe Général du Droit (PGD)
Principe du Pollueur Payeur (PPP)
Principe Pollueur Sociétaire (PPS)
Principe Pollueur Utilisateur (PUP)
Programme Européen sur le Changement Climatique (PECC)
Programme National de Lutte contre le Changement Climatique (PNLCC)
Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD)
Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE)
Presses Universitaires de France (PUF)
Question Prioritaire de Constitutionnalité (QPC)
Redevance d'Enlèvements pour les Ordures Ménagères (REOM)
Revenu National Brut (RNB)
Système Européen d'Echanges de Quotas de Gaz à Effet de Serre (SCEQE)
Taxe Carbone Intérieure (TCI)
Taxe Extérieure Carbone (TEC)
Taxe d'Effet Équivalent à un Droit de Douane (TEEDD)
Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères (TEOM)
Taxe Départementale sur les Espaces Naturels Sensibles (TDENS)
Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP)
Taxe Intérieure de Consommation sur les produits énergétiques (TIC)
Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers (TIPP)
Taxe sur le Carbone Ajouté (TAC)
Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)
Taxe sur les Véhicules de Société (TVS)
Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF)
Traité instituant la Communauté Européenne (TCE)
Traité sur l'Union Européenne (TUE)
Tribunal Administratif (TA)
Union Européenne (UE)

– SOMMAIRE –

– PREMIERE PARTIE –

LA NORME FISCALE POUR UNE PROTECTION RESPONSABLE DE L'ENVIRONNEMENT

– TITRE 1 –
FONDEMENTS ET NATURE

– TITRE 2 –
PORTÉE DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT EN TANT QU'EXPRESSION D'UNE NORME RESPONSABLE

– SECONDE PARTIE –

LA NORME FISCALE POUR UNE PROTECTION REGIONALE DE L'ENVIRONNEMENT

– TITRE 1 –
ADÉQUATION DU CADRE RÉGIONAL: L'EXEMPLE DE L'UNION EUROPÉENNE

– TITRE 2 –
ÉVOLUTIONS DU CADRE RÉGIONAL

« Tous les matins du monde sont sans retour ».
QUIGNARD Pascal, *Tous les matins du monde*, France, 1991.

– INTRODUCTION –

« Une inquiétante course contre la montre »[1].

Aujourd'hui, plus que jamais, se pose le problème de la protection de l'environnement.

L'extinction des espèces telles que le panda, le tigre ou le rhinocéros est préoccupante. Le taux actuel d'extinction est mille fois supérieur à celui observé au cours de l'Histoire. La moitié des stocks mondiaux de poisson est pêchée à ses limites, et un quart a dépassé ce seuil ou est épuisé[2].

Six mille personnes meurent chaque jour des suites de maladies causées par un manque d'accès à l'eau potable[3]. Dans vingt ans, 3,5 milliards de personnes seront dans une situation de stress hydrique[4].

L'effet de serre est un des problèmes les plus médiatisés. Provoquant un dérèglement climatique, il engendre une fonte des glaces, une augmentation du niveau des mers, et de la température terrestre de plusieurs degrés. 2010 a été l'une des trois années les plus chaudes jamais observées à l'échelle du globe[5].

---

[1] DE SADELEER Nicolas, « Les enjeux de la temporalité dans le droit de l'environnement », in *L'accélération du temps juridique*, GERARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000, p.895.

[2] ONU, PNUD, *Guide de l'environnement et du commerce*, 2ème éd., Genève, 2005, p.1.

[3] OCDE, *Perspectives de l'environnement de l'OCDE à l'horizon 2030*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

[4] Avec moins de 1000 litres d'eau par habitant et par an. ONU, PNUD, *Guide de l'environnement et du commerce*, 2ème éd., Genève, 2005, p.2.

[5] World Meteorological Organization, *Communiqué de presse*, Suisse, Bureau des Publications, n°906, 20 janvier 2011. World Meteorological Organization, *WMO Statement on the status of the global climate in 2009*, Suisse, Bureau des Publications, 2010.

« La dégradation environnementale est multidimensionnelle »[6]. L'action de l'homme a des conséquences irréversibles sur le milieu dans lequel il vit. Devant ce problème de société[7], il est impératif de préserver l'environnement à des échelles locale, nationale et globale. La conscience environnementaliste préconise de préserver les espaces en garantissant la sauvegarde des écosystèmes et la biodiversité des espèces.

Un inventaire des dommages environnementaux amène à s'interroger sur une approche juridique de l'environnement. Cette protection de l'environnement (Section I) passe par l'usage de la fiscalité (Section II).

SECTION I - POUR UNE MEILLEURE PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT

Le mot « environnement » est un anglicisme tiré de « environment ». Il est défini à la fois comme « l'ensemble des éléments naturels de la biosphère », mais aussi comme « l'ensemble des agents chimiques, physiques, biologiques, et des facteurs sociaux exerçant, à un moment donné, une influence sur les êtres vivants et les activités humaines »[8].

La loi française du 10 juillet 1976 relative à la protection de la nature définit l'environnement comme recouvrant la nature, les ressources naturelles et l'air, les sites et les paysages[9].

---

[6] Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.3.

[7] Cela « devient un problème de société, un enjeu politique ensuite, un terrain règlementaire enfin ». OST François, *La nature hors la loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.89.

[8] Académie française, *Dictionnaire de l'Académie*, 9ème éd., 1992.

[9] Mais la notion sera reprise par la suite à travers des décrets et des lois. Art. 1 du décret n°77-1141 du 12 octobre 1977, art. 1 de la loi n°76-629 du 10 juillet 1976 devenu l'art. L. 200-1 du Code rural, modifié par la loi n°95-101 du 2 février 1995 relative au renforcement de la protection de l'environnement, et par la loi n°96-1236 du 30 décembre 1996 sur l'air et l'utilisation rationnelle de l'énergie.

La Cour Internationale de Justice (CIJ), qui a créé une Chambre spécifique[10], certes inopérante[11], souligne, dans sa définition, l'importance des générations futures. « L'environnement n'est pas une abstraction, mais bien l'espace où vivent les êtres humains et dont dépendent la qualité de leur vie et leur santé, y compris pour les générations à venir »[12].

La protection durable de l'environnement requiert une approche pluridisciplinaire (I). Le droit de l'environnement est lié aux atteintes faites par l'homme au milieu en tant que « maître et possesseur de la nature »[13]. Le juriste est là pour en rappeler tout l'enjeu démocratique[14](II).

I) LA PROTECTION DURABLE DE L'ENVIRONNEMENT

La soutenabilité, ou la viabilité, des mesures doit être traitée de manière globale. La question environnementale est importante. Les hommes se sont aperçus que le développement était limité[15].

Une expertise économique est indispensable, mais insuffisante. Les catastrophes naturelles[16] viennent fréquemment rappeler que les conséquences sociales et politiques de tels phénomènes peuvent être dramatiques[17].

---

[10] RANJEVA R., « L'environnement, la Cour internationale de Justice et la Chambre spéciale pour les questions de l'environnement », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, 1994, n°40, pp.433-441.

[11] DROBENKO Bernard, « L'eau et la gestion décentralisée », *Mondialisation et Droit de l'environnement*, *Actes du 1er séminaire international de droit de l'environnement : Rio + 10*, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, avril 2002, p.68.

[12] CIJ, Licéité de la menace ou de l'emploi d'armes nucléaires, *Rec.*, 8 juillet 1996, para. 29, p.19.

[13] DESCARTES René, *Discours de la méthode*, Paris, 1966, sixième partie, p.84.

[14] OST François, *La nature hors la loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.102.

[15] Ce fut notamment la gestion des forêts qui permit cette prise de conscience. BARTENSTEIN Kristin, « Les origines du concept de développement durable », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, nº3, 2005, pp.289-297.

[16] Il faut toutefois utiliser ce terme avec prudence. Selon BRICENO Salvano, directeur de la stratégie internationale des Nations unies pour la réduction des catastrophes, il y a un phénomène naturel et « c'est l'intervention de l'homme qui crée la catastrophe », *Le Monde*, Paris, 28 août 2010.

Dès lors, le droit ne saurait exister sans une approche pluridisciplinaire (1) vers un développement durable (2).

A) UNE APPROCHE PLURIDISCIPLINAIRE NÉCESSAIRE

« La science est le point de départ de toute politique environnementale »[18].

L'homme peut être totalement extérieur à la nature. Dès lors, ces conceptions éco-centrées de l'environnement ne prennent pas en compte la dimension sociale. De façon radicale, l'homme est un destructeur des écosystèmes[19]. La préservation de la nature est définie comme un bien que l'on ne saurait modifier.

En revanche, pour construire une éthique environnementale, le rapport de l'homme contre la nature est dépassé[20]. La définition d'une terre éthique valable à la fois pour l'homme et la « communauté biotique »[21] est à retenir. Elle est fondée sur une règle générale : une chose est juste lorsqu'elle tend à préserver l'intégrité, la stabilité et la beauté de la communauté biotique[22].

L'environnement, appréhendé par le prisme de diverses théories[23], est aussi un objet social et politique. Cet objet hybride intègre des données sociales et

---

[17] WELZER Harald, *Les guerres du climat: pourquoi on tue au XXIe siècle*, Traduit de l'allemand, France, NRF Essais, Éditions Gallimard, 2009, p.115.

[18] ONU, PNUD, *Guide de l'environnement et du commerce*, 2ème éd., Genève, 2005, p.69.

[19] RAMADE F., *Dictionnaire encyclopédique de l'écologie et des sciences de l'environnement*, Paris, Dunod, 2002.

[20] BLANCHON David, MOREAU Sophie, « Comprendre et construire la justice environnementale », France, *Annales de Géographie*, n°665-666, 2009, p.43.

[21] LEOPOLD Aldo, *Sand county almanach: with essays on conservation from Round River*, États-Unis, Ballantine Books, 1970.

[22] LARRERE Catherine, « Développement durable : Quelques points litigieux », *Les ateliers de l'éthique*, Canada, vol. 1, n°2, Automne 2006, pp.9-18.

[23] L'écologie profonde (*deep ecology*) considère l'humanité comme partie intégrante de l'écosystème planétaire. Elle attribue plus de valeur aux espèces et aux écosystèmes que les mouvements écologiques classiques, ce qui entraîne le développement d'une éthique

des éléments naturels. Cette définition de l'environnement permet d'introduire la société et ses composantes, y compris ses inégalités[24].

Une décélération de la croissance matérielle, dans les pays développés, pour permettre celle des pays les plus pauvres, est préconisée. « Une société basée sur la justice et l'égalité a beaucoup plus de chances d'évoluer vers un état d'équilibre global que la société en croissance que nous connaissons actuellement »[25].

B) VERS UN DÉVELOPPEMENT DURABLE

L'étude de l'interdépendance et l'évolution entre les sociétés et les écosystèmes, dans le temps et l'espace, permet de guider l'action des acteurs économiques (publics, privés et civils) vers un développement durable[26]. Les problématiques doivent allier l'environnement, l'économie et le social[27] (1). La reconnaissance du développement durable est plurielle (2).

---

environnementale. Tandis que l'écologie classique pose la satisfaction des besoins humains comme finalité (anthropocentrisme) et attribue au reste le statut de ressource, l'écologie profonde inscrit les finalités humaines dans la perspective du vivant (biocentrisme). KATZ Eric, LIGHT Andrew, et al., *Beneath the Surface: Critical Essays in the Philosophy of Deep Ecology,* États-Unis, Cambridge Mass., MIT Press, 2000, introduction. De même, selon l'écoféminisme, le comportement de domination et d'oppression des femmes est le même que celui qui contribue au saccage environnemental. De nombreuses études confirment que l'évolution de la situation écologique a un impact certain sur les rapports sociaux de sexe et notamment sur l'aggravation de la situation des femmes. MARIN Marie-Josée, « La pensée écoféministe : le féminisme devant le défi global de l'ère techno-scientifique », Paris, *Philosophiques*, vol.21, n°2, 1994, pp.365-380. WARREN Karen J., « Le pouvoir et la promesse de l'écoféminisme », Paris, *Multitudes*, 2009, vol.1, n°36, pp.170-176.

[24] CHARLES Lionel (et al.), « Les multiples facettes des inégalités écologiques », France, *Développement durable et territoires*, n°9, 2007. ELOI Laurent, « Écologie et inégalités », Paris, *La Revue de l'OFCE*, n°109, 2009, pp.33-57.

[25] Club de Rome, *The Limits to Growth: a report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind*, Universe Book, 1974, p.175.

[26] L'économie écologique est une branche de l'économie en interface avec l'écologie. Voir PILLET Gonzague, *Économie écologique*, France, Georg, Hors collection, 1997. DALY Herman, *Ecological economics: Principles and application*, États-Unis, Island Press, 2003.

[27] Voir annexe 1.

1) Le triptyque du développement durable

Il s'agit pour une société de répondre aux besoins des êtres humains. Ce « n'est pas un état fixe de l'harmonie, mais plutôt un processus d'évolution durant lequel l'exploitation des ressources, l'orientation des investissements, l'avancement du développement technologique et les transformations institutionnelles sont conformes à nos besoins aussi bien futurs que présents »[28].

Le développement durable est un concept susceptible d'être interprété de multiples façons[29]. Il n'est pas unique, mais bien plutôt générique. Il englobe un certain nombre de principes juridiques jusqu'à former un nouveau droit[30]. Cet ensemble prévoit les conditions dans lesquelles le développement durable peut devenir une réalité[31]. C'est un concept parapluie[32].

La question du temps est primordiale.

---

[28] JOHNSTON D., « Le développement durable : notre avenir à tous», Paris, Les Éditions de l'OCDE, *L'Observateur de l'OCDE*, nº231, septembre 2002.

[29] Il est un « kaléidoscope » ou une « auberge espagnole ». HUGON Philippe, « Les frontières de l'ordre concurrentiel et du marché: les biens publics communs et les patrimoines communs », Paris, *Géographie, Économie et Société*, 2006, vol.3, n º6, p.273.

[30] « Au cours des âges, l'homme n'a cessé d'intervenir dans la nature pour des raisons économiques et autres. Dans le passé, il l'a souvent fait sans tenir compte des effets sur l'environnement. Grâce aux nouvelles perspectives qu'offre la science et à une conscience croissante des risques que la poursuite de ces interventions à un rythme inconsidéré et soutenu représenterait pour l'humanité – qu'il s'agisse des générations actuelles ou futures –, de nouvelles normes et exigences ont été mises au point, qui ont été énoncées dans un grand nombre d'instruments au cours des deux dernières décennies. Ces normes nouvelles doivent être prises en considération et ces exigences nouvelles convenablement appréciées non seulement lorsque des États envisagent de nouvelles activités, mais aussi lorsqu'ils poursuivent des activités qu'ils ont engagées dans le passé. Le concept de développement durable traduit bien cette nécessité de concilier développement économique et protection de l'environnement ». CIJ, aff. relative au projet Gabčíkovo-Nagymaros, Hongrie c/ Slovaquie, *Rec.*, 1997, para.140. Sur l'abandon de projets ne respectant pas l'environnement: ONU, *Development and international economic development: environment*, États-Unis, World Commission on Environment and Development, 4 août 1987, chapitre 2.

[31] PAAVOAL Jouni, « Interdependence, pluralism, and globalisation: implications of environmental governance », in LOWE Ian, PAAVOAL Jouni, *Environmental values in a globalisation world: nature, justice and governance*, Routledge, Challenges of globalization London and New York, MPG BookS, 2005, p.150.

[32] SANDS Philipp, « International Law in the field of sustainable development », Royaume-Uni, *British Year Book of International Law*, LXV, 1994, p.379

Une logique de long terme[33], afin de préserver l'environnement et les ressources des générations futures, est adoptée. Le concept[34] de développement durable « sournoisement scindé en trois »[35] essaye de concilier l'environnement, le social, et l'économie. Mais c'est une « norme dont l'existence ne peut pas être démontrée »[36]. Elle n'est toutefois pas plus abstraite ni plus générale que la paix, la sécurité, le respect des droits de l'homme, le droit humanitaire, ou la démocratie[37].

De nombreux éléments de la stratégie de développement durable peuvent être identifiés: le changement climatique et les énergies, le transport, la consommation et la production, la gestion de la biodiversité et des ressources naturelles, la santé publique, la prévention et la gestion des risques, la démographie, l'immigration et l'inclusion sociale, les défis internationaux en matière de développement durable et de pauvreté, la gouvernance[38] et la société de la connaissance[39].

---

[33] GODARD Olivier (dir.), *Le principe de précaution dans la conduite des affaires humaines*, France, Éd. de la MSH et Inra-Éditions, 1997. « En matière d'environnement, tout est donc une affaire de temps : le temps que l'on ne peut plus perdre, le temps que l'on ne parviendra pas à récupérer, le temps que l'on ne peut encore prédire ». DE SADELEER Nicolas, « Les enjeux de la temporalité dans le droit de l'environnement », in *L'accélération du temps juridique*, GERARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000, p.894. MACLACHLAN James, « Taxing times for climate change », Royaume-Uni, *International tax review*, mars 2007, p.1.

[34] Le développement durable: concept ou principe? KISS Alexandre, *L'environnement, enjeu des relations internationales*, Paris, Cour de Cassation, Conférence des présidents de cours suprêmes des États francophones d'Afrique sur la contribution du droit au développement durable, 2005.

[35] BRODHAG Christian, SEBASTIEN Léa, « A la recherche de la dimension sociale du développement durable », France, *Développement durable et territoires*, n°3, 2004, 2.1.

[36] KISS Alexandre, *L'environnement, enjeu des relations internationales*, Paris, Cour de Cassation, Conférence des présidents de Cours suprêmes des États francophones d'Afrique sur la contribution du droit au développement durable, 2005.

[37] SCHRIJVER Nico, « Early formation: sustainable development avant la lettre: The Evolution of Sustainable Development in International Law: Inception, Meaning and Status », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 329, 1992, P.374.

[38] Le mot « gouvernance » peut être défini comme la capacité à gérer les affaires publiques conformément à l'intérêt général et à rendre compte aux citoyens pour favoriser leur participation.

[39] Conseil de l'Union européenne, *Stratégie en faveur du développement durable*, Göteborg, 15 mai 2001. Conseil Économique, Social et Environnemental, *Stratégie Nationale du Développement Durable 2009-2013*, Paris, La Documentation Française, 2010, pp.11-12. ONU,

S'il l'on a longtemps considéré que tous ces éléments étaient du ressort exclusif de l'État (*welfare state*), aujourd'hui, c'est toute la société qui doit s'impliquer (*welfare society*)[40]. Il est vrai que « les interactions écologiques ne respectent ni la propriété privée ni les découpages politiques »[41].

2) Des reconnaissances diverses

Le développement durable est défini pour la première fois en 1987 par la Commission Brundtland des Nations Unies sur l'environnement et le développement. C'est un développement « qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs »[42].

Selon l'approche économique néo-classique de l'environnement, la soutenabilité faible préconise une non-décroissance du bien-être, de la consommation ou de l'utilité dans le temps. Cela exige que le stock de capital ne diminue pas dans le temps. En revanche, la soutenabilité forte conjoncture que le capital naturel détermine le bien-être de l'homme. C'est un facteur limitant de la croissance.

Ce concept sera repris de nombreuses fois par la suite, notamment dans la Déclaration de Rio de 1992[43] et dans la Conférence de Johannesburg de 2002[44].

Development and international economic development: environment, États-Unis, World Commission on Environment and Development, 4 août 1987, chapitre 2.

[40] Conseil de l'Europe, *Une nouvelle stratégie de cohésion sociale*, Strasbourg, Comité européen pour la Cohésion Sociale, 31 mars 2004, point 17. STAVINS Robert, « Policy instruments for climate change: How can national governments address a global problem? », États-Unis, *University of Chicago Legal Forum*, 1993, pp.293-215.

[41] Il s'agit de l'interdépendance. ONU, *Development and international economic development: environment*, États-Unis, World Commission on Environment and Development, 4 août 1987, chap.2.

[42] ONU, *Development and international economic development: environment*, États-Unis, World Commission on Environment and Development, 4 août 1987, chap.2.

[43] ONU, *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement*, 1997.

[44] ONU, *Sommet mondial sur le développement durable de Johannesburg,* 26 août au 4 septembre 2002.

L'UNESCO le citera même dans la Convention sur la protection et la promotion de la diversité culturelle[45].

Ce principe est au cœur de la Convention-Cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques. « Les Parties ont le droit d'œuvrer pour un développement durable et doivent s'y employer. Il convient que les politiques et mesures destinées à protéger le système climatique contre les changements provoqués par l'homme soient adaptées à la situation propre de chaque Partie et intégrées dans les programmes nationaux de développement, le développement économique étant indispensable pour adopter des mesures destinées à faire face aux changements climatiques » [46].

La Cour Internationale de Justice reconnaît aussi que « le concept de développement durable traduit bien cette nécessité de concilier développement économique et protection de l'environnement »[47]. Dans ce contexte, cela s'applique aux nouvelles activités, mais aussi lors de la poursuite d'activités engagées dans le passé[48].

Le droit français constitutionnalise le développement durable dans la Charte de l'Environnement: « 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 »[49].

---

[45] Principe 6 de développement durable « La diversité culturelle est une grande richesse pour les individus et les sociétés. La protection, la promotion et le maintien de la diversité culturelle sont une condition essentielle pour un développement durable au bénéfice des générations présentes et futures. ». Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et la Culture, *Convention sur la protection et la promotion de la diversité culturelle*, Paris, 20 octobre 2005.

[46] ONU, *Convention-Cadre des Nations Unies sur le Changement Climatique*, New York, mai 1992, art. 3. Convention-cadre des Nations Unies sur le Changement Climatique, *Conférence de Copenhague sur le Climat*, Danemark, décembre 2009.

[47] CIJ, aff. Gabčíkovo-Nagymaros, Hongrie c/ Slovaquie, *Rec.,* 1997, para. 140.

[48] CIJ, aff. du Rhin de fer (« Ijzeren Rijn ») Belgique c/ Pays-Bas, *Rec.*, 2005, paras. 58-59.

[49] Loi constitutionnelle n°2005-205 du 1er mars 2005 relative à la Charte de l'Environnement, *JO*, 2 mars 2005, p.3697, art. 6.

II) LA PROTECTION JURIDIQUE DE L'ENVIRONNEMENT

Au cours des cinquante dernières années[50], l'homme a profondément altéré les écosystèmes. Environ 60% des services fournis par les écosystèmes mondiaux se dégradent ou sont utilisés de manière non durable[51]. Le droit doit contribuer à préserver cet environnement. Toutefois, « dans la mesure où la science postule ce qui est tandis que le droit édicte ce qui doit être, leurs logiques respectives paraissent à tout le moins antinomiques »[52].

Reposant sur la science, le lien entre droit et environnement est complexe (A). Il est renforcé par les principes fondamentaux (B).

A) LA SPÉCIFICITÉ DU DROIT DE L'ENVIRONNEMENT

Longtemps considéré comme un droit de police[53], le droit de l'environnement a nécessité une évolution notamment au regard de la restauration du milieu[54]. « Le droit de l'environnement cultive les contrastes : son essor manifeste n'efface pas les questions sur l'essence même de ce droit »[55].

L'environnement est une notion relativement jeune mais qui prend une place de plus en plus importante dans le droit. La conception juridique de la

---

[50] Les problèmes environnementaux sont nés du développement économique trop rapide depuis la seconde guerre mondiale. ARBOUR J.-Maurice, *Droit international de l'environnement*, Cowansville, Québec, Éditions Yvon Blais, 2006, p.480.

[51] Évaluation des écosystèmes pour le millénaire, *Les écosystèmes et le bien-être de l'Homme: Résumé*, Island Press, Washington DC, 2005.

[52] De SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.21.

[53] FRANCHI François, « L'évolution du droit de l'environnement, d'un droit de police administrative à un droit économique », Paris, *Revue Finance Secure*, 2006, p.10.

[54] JÉGOUZO Yves, « L'évolution des principes généraux du droit de l'environnement », Paris, Le Seuil, *Pouvoirs*, 2008, vol.4, n°127, pp.25-26.

[55] BELRHALI-BERNARD Hafida, « Le droit de l'environnement : entre incitation et contrainte », Paris, *Revue du Droit public*, n°6, 2009, p.1683.

notion d'environnement est particulièrement incertaine[56]. Elle se rattache aux droits mixtes: droits-libertés et droits-créances[57].

Le droit de l'environnement[58] est né à la suite « de la prise en conscience des menaces qui pèsent sur la conservation des ressources naturelles en raison de la surexploitation dont elle fait l'objet. Il s'entendrait ainsi comme le corps des règles juridiques qui sont destinées à conserver et à améliorer la qualité de l'environnement pour le bénéfice des générations contemporaines et à venir »[59].

Il est défini de façon large comme « l'ensemble des règles juridiques visant à préserver la nature, le patrimoine et le voisinage, des atteintes provoquées par certaines activités humaines ou survenance de risque naturel »[60]. Si l'environnement n'existe que par ses relations avec l'homme (qui le gère, le consomme, le détruit, le reconstruit), le droit de l'environnement peut se définir par ses objectifs: la gestion et la protection de l'environnement[61].

De même que l'environnement requiert une approche pluridisciplinaire, le droit de l'environnement est juridiquement transdisciplinaire. Il a « un droit de

---

[56] « Il est reconnu, désormais, qu'il est difficile d'identifier une fois pour toutes une définition du champ d'application du concept environnement et donc de son extension matérielle dans l'ordre juridique italien, au point que les auteurs ont souvent stigmatisé la recherche « inutile d'une définition juridique de l'environnement ». AMIRANTE M., « L'autonomie scientifique du droit de l'environnement, réflexions sur le droit comparé », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, p.5.

[57] « L'originalité de ce droit, compte tenu du champ même de l'environnement, c'est que tous les acteurs sociaux (personnes privées et personnes publiques) en sont à la fois titulaires et donc habilités à exiger sa défense, et débiteurs car toute personne (publique ou privée) a l'obligation de préserver et d'améliorer l'environnement ». PRIEUR Michel, « La Charte de l'environnement: droit dur ou gadget politique? », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°4, 2008, p.63.

[58] Il s'agit bien du droit de l'environnement qui a tendance à internationaliser les problèmes alors que le droit des ressources naturelles a plutôt tendance à les nationaliser. KUOKKANEN Thomas, *International Law and the Environment: Variations on a theme*, Thèse de doctorat, Pays-Bas, Kluwer International Law, Martinus Nijhoff Publishers, Erik Castren Institute, Monographs on International Law and Human Rights, vol. 4, 2002, p.103.

[59] Ce sont d'ailleurs de fausses sources. REMOND-GOUILLOUD Martine, *Du droit de détruire – Essai sur le droit de l'environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Les Voies du Droit, 1989, p.36.

[60] MALINGREY Philippe, *Introduction au droit de l'environnement*, Paris, Tec&Doc Editions, 2004, p.2.

[61] LAVEIELLE, J.M., *Droit international de l'environnement*, 2ème éd., Ellipses, Paris, 2004, p.16.

caractère horizontal, recouvrant les différentes branches classiques (du droit privé et du droit public, national comme international) et un droit d'intersections qui tend à pénétrer dans tous les secteurs du droit pour y introduire l'idée environnementale »[62].

Cette recherche juridique a dû faire appel à d'autres matières, notamment les sciences économiques et sociales. Elle a été portée par une méthode comparative[63] de différentes législations fiscales nationales[64], et a été poursuivie en droits communautaire et international.

B) LES PRINCIPES FONDAMENTAUX DU DROIT DE L'ENVIRONNEMENT

Sans doute à cause d'un caractère imprévisible et international de la problématique, la gestion et la protection de l'environnement s'expriment au travers du *soft law*[65].

Les piliers du droit de l'environnement sont ses principes (1). Un des principes les plus révélateurs est le principe de précaution (2).

---

[62] PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004, p.7.

[63] La méthode « comparative : on met côte à côte les réponses de deux ou plusieurs discours à une question déterminée. […] La méthode, c'est souvent le chemin que l'on retrace après coup, une fois l'errance et la recherche terminée. ». THUNIS Xavier, « La recherche juridique à contretemps », in *L'accélération du temps juridique*, GÉRARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000, p.913. LIVINGSTON Michael A., « Law, culture and anthropology: on the hopes and limits of comparative tax », Canada, *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, vol. XVIII, n°1, janvier 2005, pp.119-134.

[64] A l'appui de nombreuses données statistiques. Commission européenne, EuroStat, *Environmental statistics and accounts*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, décembre 2010.

[65] Le *soft law* est traduit en français par « droit flou » (sans précision), ou « droit doux » (sans obligation) ou « droit mou » (sans sanction). THIBIERGEN C., « Le droit souple : Réflexions sur les textes du droit », Paris, *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, oct-déc. 2003, pp.599-628. Pour un aperçu du débat doctrinal, voir DUPLESSIS I., « Le vertige et la soft law : réactions doctrinales en droit international », Canada, *Revue Québécoise de Droit International*, 2007, pp.246-268.

1) Les principes en droit de l'environnement

Les principes fondamentaux peuvent être classés en deux catégories[66].

La première catégorie regroupe les principes de base inhérents à la notion de protection de l'environnement. Ils s'orientent vers les limites de l'utilisation des ressources naturelles. Une utilisation durable est préconisée[67].

L'environnement doit être pris en compte dans toutes les décisions risquant de l'affecter. C'est le principe d'intégration[68]. Cependant, les considérations environnementales ne doivent pas être utilisées pour limiter les décisions de développement qui viseraient à répondre aux besoins fondamentaux. Il convient de régler les décisions au cas par cas[69] en examinant des besoins des générations présentes et futures.

Le principe de la responsabilité commune mais différenciée incite tous les États à participer, selon leurs moyens, aux problèmes environnementaux. Cela conduit à l'adoption et l'application de normes ou d'engagements différents. Différentes conventions s'y réfèrent[70]. Ce principe permet l'établissement de

---

[66] BOTHE Michael, « Development: Environment, development, resources.», Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 318, 2005, p.383.

[67] Dans la Convention sur la diversité biologique, l'« utilisation durable » est définie comme : « l'utilisation des éléments constitutifs de la diversité biologique d'une manière et à un rythme qui n'entraînent pas leur appauvrissement à long terme, et sauvegardent ainsi leur potentiel pour satisfaire les besoins et les aspirations des générations présentes et futures ». La Convention utilise une formulation spéciale du concept en incluant les mots « écologiquement rationnel ». Cette précision est une répétition d'une formule rendue nécessaire par le fait que d'aucuns ont tendance à s'approprier le développement durable pour promouvoir la seule croissance économique. L'Assemblée générale, dans sa résolution par laquelle la Conférence de Rio a été convoquée, employait l'expression « écologiquement rationnel ». ONU, *Convention sur la diversité biologique*.

[68] ONU, *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement,* PNUE, 1992. Principe aussi présent au sein de l'Union européenne : Agence Européenne de l'Environnement, *Energy and Environment in the European Union : tracking progress towards integration*, Copenhague, Office des publications de l'Union européenne, 2006.

[69] BOTHE Michael, « Development: Environment, development, resources », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 318, 2005, p.340.

[70] ONU, *Convention de Bâle sur le contrôle des mouvements transfrontaliers de déchets dangereux et leur élimination*, Suisse, 1989, art. 10-2. *Protocole de Montréal sur la protection de la couche d'ozone*, Canada, 1987, version amendée 1992. *Convention sur la diversité biologique*,

mécanismes fournissant des ressources financières pour aider les pays en développement à s'acquitter de leurs obligations environnementales.

La deuxième catégorie établie à partir d'autres domaines du droit constitue une assistance pour la protection de l'environnement. Dans cette optique, les principes de bon voisinage[71] et de coopération internationale sont indispensables[72].

2) Le principe de précaution

Parmi ces principes, le principe de précaution fait l'objet d'une grande attention[73]. « Le risque écologique est imprégné d'incertitude »[74]. La précaution

---

Canada, 1992, art. 16, 20 et 21. *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement,* New York, 1992. *Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques,* Kyoto, 1997. Conformément au principe des « responsabilités communes mais différenciées », la Convention distingue les pays figurant à l'annexe I (pays industrialisés, Russie et plusieurs pays d'Europe orientale), les pays figurant à l'annexe II (pays les plus industrialisés) et les pays ne figurant pas à l'annexe I (pays en développement).

[71] DAILLIER Patrick, PELLET Alain, *Droit international public*, 7ème édition, Paris, L.G.D.J., 2002, p.1279.

[72] BOTHE Michael, « Development: Environment, development, resources », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 318, 2005, p.344-345.

[73] GODARD Olivier, « Le principe de précaution : renégocier les conditions de l'agir en univers controversé », France, *Natures, Sciences, Société*, 1998, vol. 6, n°1, p.42. GODARD Olivier « Précaution, un principe très politique », *Courrier de la planète*, n°46, Juillet-Août 1998, n°spécial sur les OGM, Essor des biotechnologies et principe de précaution. GODARD Olivier « De l'usage du principe de précaution en univers controversé », Futuribles, n°239-240, 1999, p.37. GALLAND J-P « Les responsabilités des experts et le principe de précaution », *Natures, Sciences, Société*, 1998, vol. 6, n°1, p.47 : « Le principe de précaution est, lui, un principe d'ordre essentiellement politique, qui, historiquement, s'enracine sur des problèmes d'environnement, et en particulier sur les problèmes d'environnement globaux ». Commission européenne, Communication sur le recours au principe de précaution, *JOUE*, COM(2000)1, 2 février 2000. MARTIN-BIDOU Pascale, « Le principe de précaution en droit international de l'environnement », Paris, *Revue Générale de Droit International Public*, 1999, vol. 103, n°3, pp.631-666. BOY Laurence, « La nature juridique du principe de précaution », Paris, *Nature, Sciences et Sociétés*, vol. 7, n°3, 1999 p.5. CANS Chantal, « Le principe de précaution, nouvel élément du contrôle de légalité», Paris, *Revue Française du Droit Administratif*, 15 (4), 1999, pp.750. COUTEL Charles, « Le principe de précaution: précaution, philosophie et droit », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, n°115, janvier/février 2004, pp.172-175. HARANG Laurence, « Au nom du principe de précaution », Paris, *Revue de Recherche Juridique*, 2005, n °4, pp.2111-2123. ROANY (De) Céline, « Des principes de précaution : analyses de critères communs et interprétation différenciée », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, n°2, 2004, pp.143-156.

est la gestion, *a priori*, d'un risque mal connu, voire inconnu. La précaution ne doit pas être confondue avec la prévention, qui vise à gérer, *a priori*, le risque connu.

Dès lors, des mesures environnementales doivent être prises même si les données scientifiques sont partiellement disponibles. Le principe de précaution requiert des responsables politiques de faire usage de leur pouvoir discrétionnaire. Il convient de concilier l'ampleur des dommages potentiels et les coûts de l'intervention (ou de la non-intervention).

Les décisions doivent être éclairées par une évaluation pour éviter des dommages sérieux et irréparables à l'environnement. La mesure des risques et des conséquences des différentes options est un pré-requis[75]. Cela s'impose aux personnes publiques et privées.

Lorsque les dommages sont incontestables, les mesures sont moins controversées[76]. Mais lorsque le risque est plus aléatoire, la mesure de précaution donne souvent lieu à un débat passionné. Les mesures de précaution, qui n'entraînent pas un coût économique important, doivent être prises.

L'inaction peut aussi entraîner des coûts[77].

---

[74] DE SADELEER Nicolas, « Les enjeux de la temporalité dans le droit de l'environnement », in *L'accélération du temps juridique*, GERARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000, p.897.

[75] ASHIABOR Hope, « Taxation and the fostering of biodiversity conservation in Australia », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2004, p.324.

[76] Il est normal de s'attendre à une polémique lorsque l'approche de précaution touche à des mesures sur la question des organismes génétiquement modifiés (OGM), à propos desquels la science, en pleine évolution, reste encore floue. Voir par exemple : KOURILSKY Philippe, VINEY Geneviève, *Le principe de précaution : rapport au Premier Ministre*, Paris, La Documentation française, 1999, pp.112-113. GODARD Olivier, « Le principe de précaution comme norme de l'action publique, ou la proportionnalité en question », *Revue économique*, Vol. 54, 2003, p.1260.

[77] D'un point de vue théorique, il existe au moins trois scénarios d'« inaction » : « un scénario hypothétique, postulant l'absence de toute intervention des pouvoirs publics; l'hypothèse d'une perpétuation des politiques existantes sous leur forme actuelle et à leur niveau de rigueur actuel; et l'hypothèse de la mise en œuvre d'engagements crédibles qui auront pour effet de réviser à la hausse les ambitions des politiques futures en matière d'environnement ». OCDE, *Coûts de l'inaction sur des défis environnementaux importants*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.25.

Le principe de précaution, sans être le « joker »[78] des politiques publiques, doit prendre une nouvelle dimension lorsqu'il sert de fondement à l'élaboration des normes et notamment dans un contexte de globalisation des échanges[79].

Il est, sans nul doute, le principe le plus tourné vers les générations futures[80].

SECTION II - POUR L'ÉTUDE DE LA PROTECTION FISCALE DE L'ENVIRONNEMENT

La protection de l'environnement consiste à utiliser différents instruments : les nouveaux instruments de protection de l'environnement[81]. La fiscalité n'est pas l'unique instrument des politiques environnementales. Il doit être coordonné avec d'autres actions politiques dans un contexte économique et social parfois difficile.

L'instrument règlementaire est souvent privilégié. En matière de biodiversité, de lutte contre le bruit, de pollution paysagère notamment, la règlementation peut être un mode efficace de protection de l'environnement. Cependant, elle manque de flexibilité[82].

---

[78] GODARD Olivier, « Le principe constitutionnel de précaution en France, la souveraineté réaffirmée », Paris, *Petites Affiches*, n°16, 22 janvier 2009.

[79] ONU, PNUD, *Guide de l'environnement et du commerce*, 2ème éd., Genève, 2005, p.70. « Une démarche anticipative et prospective ». HARANG Laurence, « Au nom du principe de précaution », Paris, *Revue de Recherche Juridique*, 2005, n °4, p.2116.

[80] PRIEUR Michel, « Introduction », *Mondialisation et Droit de l'environnement*, *Actes du 1er séminaire international de droit de l'environnement : Rio + 10*, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, avril 2002, p.15.

[81] BUSCH Per-Olof, JORGENS Helge, TEWS Kerstin, Université Libre de Berlin, Environmental Policy Research Unit, « The diffusion of New Environmental Policy Instruments (NEPIs) », États-Unis, European Consortium for Political Research, *European Journal of Political Research*, n°42, pp.569-600, 2003.

[82] BOTHE M., SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la règlementation aux instruments économiques – Environmental policy : from regulation to economic instruments*, Pays-Bas, Académie de Droit International de La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, Les livres de droit de l'Académie, 2003.

L'option entre pollution gratuite et interdiction totale est trop absolu. La règlementation coûte cher et n'apporte à l'État aucune contrepartie financière. Elle permet de résoudre des situations irréversibles ou d'urgence. La fiscalité est une alternative à des solutions trop catégoriques.

La protection de l'environnement est sur-règlementée et sous-contrôlée. Afin de réguler les comportements de l'homme sur son environnement, l'État doit utiliser des instruments économiques. Ceux-ci s'appuient sur les mécanismes de marché. En augmentant le prix des produits polluants, le producteur est incité à moins polluer, et le consommateur à acheter des produits plus écologiques.

Ce sont les pouvoirs publics qui vont opter pour des instruments incitatifs. On distingue différents types d'instruments économiques[83]. Les marchés de permis sont les instruments économiques par excellence. Ces permis sont achetés en échange d'un droit à polluer. Ils doivent inciter à réduire la pollution. S'ajoutent les systèmes de dépôts et consignation, et autres accords environnementaux.

La protection de l'environnement est un objectif complexe. Pour faire payer au consommateur le vrai prix de l'objet ou du service en fonction des dommages causés, la fiscalité se révèle pertinente. Toute politique fiscale est un art[84] (I) qui peut s'exercer efficacement au profit de la protection de l'environnement (II).

[83] Instruments que l'on peut bien sûr intégrer dans un « mix ». OCDE, *Instruments mixes for environmental policy*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2007.

[84] WESTIN Richard A., *Environmental tax initiatives and multilateral agreements: dangerous collissions*, Pays-Bas, Kluwer Law International, 1997, p.61.

I) L'ART DE LA POLITIQUE FISCALE

Face à des problèmes environnementaux de plus en plus préoccupants, les solutions jusqu'à présent adoptées se révèlent insuffisantes voire inefficaces[85]. L'intervention des pouvoirs publics afin de minimiser les dommages est logique et indispensable.

Le rôle de l'État est devenu de plus en plus important au fil des années. Il est l'acteur pouvant freiner les dommages environnementaux par le biais d'une politique fiscale.

Celle-ci peut être définie de deux façons[86].

Au sens large, il s'agit de l'ensemble des choix déterminant les caractéristiques d'un système fiscal. L'impôt finance des budgets publics, et poursuit d'autres buts (économiques ou sociaux). L'ensemble des prélèvements obligatoires est concerné.

Au sens strict, la politique fiscale désigne l'utilisation faite de l'impôt à des fins économiques ou sociales. L'impôt est un instrument de politique économique additionnel.

Aussi, la question de la spécificité de l'instrument fiscal doit-elle être abordée (A), avant de définir le cadre dans lequel il évolue : la souveraineté fiscale (B).

A) SPÉCIFICITÉ DE L'INSTRUMENT FISCAL

Le droit fiscal désigne un ensemble de catégories fiscales très diverses[87]. Elle regroupe, afin de rester le plus large, tous les prélèvements et contributions

[85] Est considérée comme inefficace une mesure environnementale qui a pour conséquence de maintenir élevé le niveau de pollution. CHARBONNEAU Simon, « L'État, le droit et l'environnement », Paris, *Esprit*, 1976, n°10, note 84.

[86] CASTAGNÈDE Bernard, *La politique fiscale*, Presses Universitaires de France, Paris, Que sais-je ?, 2008, p.3.

obligatoires. Fiscalité positive et fiscalité négative[88] sont des corollaires évidents. Certaines aides et subventions essentielles au bon fonctionnement de la fiscalité (par leur effet de redistribution et d'incitation) sont évidemment incluses.

Une définition de la contribution obligatoire s'impose (1) avant d'étudier les autres prélèvements obligatoires (2).

1) L'impôt : une contribution sans contrepartie

La définition de l'impôt pose problème[89]. « Impôt et souveraineté sont deux notions que la doctrine française a coutume d'associer »[90].

Dans une première approche, différents critères sont identifiés. « 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 »[91].

L'impôt est une prestation pécuniaire. Il n'est pas payé en nature, sauf exception[92].

---

[87] « La loi fiscale étant devenue bien plus subtile, il nous faut plus de conseillers fiscaux. Eh oui ! Mais maintenant que vous avez tant de conseillers fiscaux, la loi fiscale est à l'aise pour se faire encore plus subtile. » CARBONNIER Jean, *Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, L.G.D.J., Flexible Droit, 1983, p.8. MESSI Maximilien, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : la recherche de la règle applicable*, Paris, Editions L'Harmattan, Volume 1, 2007, p.160 « le recours aux praticiens ».

[88] Quand la mesure fiscale allège l'obligation fiscale du contribuable, elle est positive. Mais si elle alourdit l'obligation fiscale du contribuable, elle est négative. Cela est différent de l'incitation par l'instrument fiscal qui peut être positive et négative. Elle est positive si elle incite à adopter un comportement environnemental, *a contrario* elle est négative. BIN Fabrice, « Analyse comparée des incitations fiscales en Europe pour la gestion de l'eau », Trèves, *Académie de Droit européen Forum*, n°10, 2009, p.590.

[89] La Constitution française parle d'imposition de toute nature (art.34). La question est de savoir si une imposition de toute nature équivaut à un impôt. Le Conseil Constitutionnel a procédé de manière négative. Ne sont pas une imposition de toute nature : les taxes parafiscales, les redevances pour services rendus, les cotisations sociales. Une imposition de toute nature comprend: les taxes fiscales, les impositions quasi-fiscales, les impôts. Lorsqu'on est en face d'un prélèvement pécuniaire exécuté au profit de l'État mais opéré après accord du contributeur, cela n'est pas une imposition de toute nature. CC, Décision n°89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990, *JO*, 30 décembre 1989, p.16498.

[90] BUISSON Jacques, « Impôt et Souveraineté », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, p.25.

[91] Définition que l'on doit à Georges Vedel en collaboration avec Gaston Jèze. NEGRIN O., « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », Paris, *Revue de droit public*, 2008, n°1, pp.119-131.

Les finances publiques, et par là même l'impôt, sont apparues avec la puissance publique[93]. Seul l'État, au sens large, qui en est le garant[94], a le pouvoir de prélever, par la contrainte, des ressources et de les utiliser[95]. Cette contrainte est « déclenchée avec la solennité des grands actes de la puissance publique »[96] : « Nul citoyen n'est dispensé de l'honorable devoir de payer l'impôt »[97].

L'impôt est un prélèvement définitif. Il est sans contrepartie, mais dépend d'un juste retour. Ce juste retour doit être différencié d'une contrepartie directe dont la taxe ou la redevance pour service rendu peut être le témoignage. Sont des impositions parmi les prélèvements publics, les prélèvements qui ne sont pas des redevances pour les services rendus.

Il a pour but de couvrir les charges publiques. Le contribuable attend du service une certaine efficacité, mais aussi une certaine redistribution. Il est lié à

---

[92] La dation est un mode de paiement exceptionnel qui permet de s'acquitter d'une dette fiscale par la remise d'œuvres d'art, livres, objets de collection, documents, de haute valeur artistique ou historique. C'est un système équitable qui permet d'éteindre une dette et d'enrichir les collections publiques. Les dettes concernent les droits de mutation à titre gratuit, les droits de partage, l'impôt de solidarité sur la fortune. La dation a été instituée par la loi n°68-1251 du 31 décembre 1968 et son décret n°70-1046 du 10 novembre 1970, codifiés à l'art. 1716 bis du CGI.

[93] Sur ces considérations historiques, le lecteur pourra aisément se reporter à des ouvrages spécifiques. LAUFENBURGER Henry, *Histoire de l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, 1959. ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt*, Paris, Librairie Arthème Fayard, Les grandes études historiques, 2 volumes, 1971-1972. ISAIA Henri, SPINDLER Jacques, *Histoire du droit des finances publiques : vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État - textes à l'appui*, France, Economica, Collection Finances Publiques, 1987. NEURISSE Alain, *Histoire de la fiscalité en France*, Paris, Economica, Finances Publiques, Collection poche, 1999.

[94] « Parmi les procédés qui permettent à l'État d'atteindre ses objectifs, quels qu'ils soient, l'impôt se caractérise par la liberté relative qu'il laisse aux individus. En cela, il s'oppose aux autres moyens que peut utiliser le pouvoir politique : la réquisition des personnes ou des biens, la réglementation, la direction ou la prise en charge de l'économie. […] L'impôt devient ainsi l'instrument d'une politique réformatrice conciliant la modification par l'État de la répartition des fortunes et du volume de l'emploi avec la moindre perturbation de l'activité économique privée.». ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 1965, p.8.

[95] BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Science et technique fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis, 1984, pp.63-65.

[96] ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 1965, p.21.

[97] Constitution de l'An I, 24 juin 1793, Art. 101.

la bonne gestion des organismes publics qui fournissent le service (qualité du service rendu, efficacité de l'administration)[98].

De cette première définition, une deuxième plus actuelle est tirée. « L'impôt est une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou des personnes morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives par voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique »[99].

Elle retient la faculté contributive et l'interventionnisme étatique.

Un versement obligatoire, considéré comme un impôt, acquiert un « caractère sacré et [un] pouvoir émotif »[100]. Cette question renvoie à des considérations d'ordre à la fois économique, psychologique[101] et politique.

2) Les taxes et redevances : des contributions pour un service rendu

À la différence de l'impôt, la taxe et la redevance, souvent confondues en fiscalité environnementale, peuvent être distinguées.

La taxe, au profit de la puissance publique, est perçue lors de la fourniture d'un service. Elle peut être exigée non seulement des usagers effectifs, mais aussi des usagers potentiels. Le montant de ce prélèvement obligatoire n'est pas strictement équivalent au coût du service rendu[102].

---

[98] Conseil des Prélèvements Obligatoires, *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés*, Paris, La Documentation française, 2008, p.19.

[99] BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Science et technique fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis, 1984, p.142.

[100] ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 1965, p.21.

[101] LAURÉ Maurice, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, p.5. Et DUBERGÉ Jean, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, Paris, L.G.D.J., 1990.

[102] Conseil des Prélèvements Obligatoires, *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés*, Paris, La Documentation française, 2008, p.8.

La redevance doit « trouver sa contrepartie directe dans les prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage »[103]. Les redevances sont perçues en contrepartie d'un service public, telle que l'utilisation d'un ouvrage ou une prestation, à un usager en supportant la charge. Par conséquent, son montant correspond à la valeur de la prestation ou du service. Tel est le cas de la « redevance comportant une partie fixe et une partie variable, à condition que le calcul de la redevance permette de garantir la proportionnalité avec le coût du service rendu »[104].

« Le respect de la règle d'équivalence entre le tarif d'une redevance et la valeur de la prestation ou du service, peut être assuré non seulement en retenant le prix de revient de ce dernier, mais aussi en fonction des caractéristiques du service, en tenant compte de la valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire ; dans tous les cas, le tarif doit être établi selon des critères objectifs et rationnels, dans le respect du principe d'égalité entre les usagers du service public et des règles de la concurrence »[105].

Les redevances environnementales peuvent être définies comme la rémunération d'un service environnemental. La pollution pouvant être interprétée comme un usage particulier d'une ressource naturelle, un

---

[103] CE, Ass., n°30693-33969, Syndicat National des transports aériens, 21 novembre 1958, *Rec.*, p.572.

[104] CE, 9ème et 10ème s.s., n°220803, *Rec.*, 9 juillet 2003, et VALLEE, « Conclusions », Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, novembre 2003, n°1329.

[105] CE, 7ème et 2ème s.s., n°309499, Société d'équipement de Tahiti et des îles (SETIL), 7 octobre 2009. CE, Avis, sect., n°358783, 10 avril 1996. Tribunal des conflits, Compagnie des Eaux et de l'Ozone c/ S.A. Établissements Vétillard, *Rec.*, 12 janv. 1987, p.442, et MASSOT J., « Conclusions », Paris, *Revue Française de Droit Administratif*, 1987, p.284. CE, 6ème et 2ème s.s., SCI La Colline c/ Commune de La Bénisson-Dieu, n°70719, 20 janvier 1988, *Rec.*, p.21, et LA VERPILLIERE, « Conclusions », Paris, *Cahiers Juridiques de l'Electricité et du Gaz.*, 1988, p.328. Voir DREYFUS Jean-David, « Les redevances pour services rendus peuvent être calculées en prenant en compte le chiffre d'affaires », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 2009, p.2480.

prélèvement associé à une dégradation de l'environnement peut alors être assimilé à une redevance[106].

La distinction entre taxes et redevances se fonde aussi sur l'affectation des recettes. Les taxes sont versées au budget général dans le premier cas, alors que les recettes des redevances sont affectées à des fins spécifiques.

Or, ces aspects ne sont pas toujours réunis[107].

B) DE LA SOUVERAINETÉ FISCALE

Si, les distinctions, relatives aux diverses impositions, « sont assez largement obsolètes »[108], elles s'inscrivent dans un cadre précis : la souveraineté étatique. Celle-ci repose principalement sur la souveraineté politique[109].

Elle a évolué aux regards d'importantes considérations économiques et sociales[110]. Ces considérations ont un double impact sur la souveraineté interne du pays, et sur la souveraineté externe du pays vis-à-vis de l'économie mondiale[111]. Paraissant abstraite et désuète[112], elle est, en fait, un concept de regroupement[113].

---

[106] Conseil d'État, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 24 octobre 2002.

[107] DUFF David, « Benefit taxes and user fees in theory and practice », Canada, *University of Toronto Law Journal*, n°54, 2004, pp.394-395.

[108] BERGERÈS Maurice-Christian, « Les impositions affectées ou le développement d'une catégorie juridique sui generis », Paris, *Petites Affiches*, 05 mars 2002 n°46, p.4.

[109] FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: Souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974, p.310. RIGAUDIERE Albert, « L'invention de la souveraineté», Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°67, novembre 1993, p.5. COMBACAU Jean, « Pas une puissance, une liberté : la souveraineté internationale de l'État », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°67, novembre 1993, pp.47-58.

[110] L'encadrement par la souveraineté est justifié par l'allégeance fiscale reposant sur l'allégeance politique, et l'allégeance économique et sociale. GEST Guy, TIXIER Gilbert, *Droit fiscal international*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection droit fondamental, 2ème éd., 1990, p.21.

[111] JEFFERY Ramon J., *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Royaume-Uni, Kluwer Law International, n°23, 1999, p.170.

La souveraineté est fondamentale en matière fiscale. C'est celle que l'État exerce en matière fiscale aux moyens de normes politiques et juridiques[114].

D'une part, un État ne peut être libre de lever l'impôt[115] (souveraineté fiscale) que s'il est libre (souveraineté nationale). Dans son essence juridique et technique, cette souveraineté se traduit par l'exercice, sur son territoire, du pouvoir d'imposition et d'affectation des ressources de l'impôt de l'État en tant qu'entité politique.

D'autre part, son activité est limitée par le principe de territorialité des lois fiscales incontestablement reconnu: c'est le fait juridique[116]. Il se manifeste par le pouvoir de fixer librement une politique fiscale nationale vis-à-vis des autres États. C'est le pouvoir d'autonomie fiscale[117].

La souveraineté fiscale des États est, de toutes les formes de la souveraineté, celle à laquelle les puissances publiques tiennent peut-être le

---

[112] FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: Souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974, p.312.

[113] « Cluster concept » par analogie avec le « cluster analysis » (analyse de regroupement en statistique. ELIAS O.A., LIM C.L., *The Paradox of consensualism in international law*, Royaume-Uni, Kluwer law international, International law series, vol.31, 1998, p.258.

[114] ROSENSTIEL Francis, *Le principe de « supranationalité » : essai sur les rapports de la politique et du droit*, Paris, Éditions A. Pedone, 1962, pp.29 et 50. BILLE Sten F.W., *La souveraineté fiscale des États et l'intégration économique internationale, Études de projets de constructions fiscales dans le cadre d'une intégration économique*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1958, p.5.

[115] CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955, p.63.

[116] RYSER Walter, *Dix leçons introductives au droit fiscal : Impôts directs*, Suisse, Éditions Staempfli & Cie, Précis, 1974, pp 42 et s.. BILLE Sten F.W., *La souveraineté fiscale des États et l'intégration économique internationale, Études de projets de constructions fiscales dans le cadre d'une intégration économique*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1958, p.10. CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955, p.220.

[117] BILLE Sten F.W., *La souveraineté fiscale des États et l'intégration économique internationale, Études de projets de constructions fiscales dans le cadre d'une intégration économique*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1958, pp.5-6.

plus[118]. Face à une internationalisation de la problématique de l'environnement[119], la souveraineté fiscale, la plus susceptible[120], doit s'adapter.

Conséquemment, la souveraineté fiscale est à relativiser dans la mesure où elle fait face à deux phénomènes extérieurs: le changement climatique et la mondialisation des échanges[121].

II) L'ART DE LA POLITIQUE FISCALE ENVIRONNEMENTALE

Tout versement obligatoire est compris dans cette étude. Mais il recouvre différentes réalités. Face aux problèmes économiques et sociaux, il s'adapte déjà. Face aux problèmes environnementaux, il s'adapte encore.

Le lien entre fiscalité et environnement est complexe (A) ; des problématiques intéressantes en découlent (B).

A) FISCALITÉ ET ENVIRONNEMENT

La définition[122] de la fiscalité environnementale[123] est nébuleuse. La fiscalité de l'environnement peut être définie par ses effets comme « l'instrument

---

[118] VEDEL Georges, « Les aspects de droit public de la fiscalité », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, École Supérieure des Sciences Fiscales, Collection Scientifique, 1962, p.81.

[119] « Réaffirmant que le principe de la souveraineté des États doit présider à la coopération internationale destinée à faire face aux changements climatiques ». ONU, *Convention-Cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques*, New York, mai 1992, art. 3. MILANI Carlos, « La complexité dans l'analyse du système-monde : l'environnement et les régulations mondiales », Paris, *Droit et Société*, L.G.D.J., n °46, 2000, p.428.

[120] VEDEL Georges, « Les aspects de droit public de la fiscalité », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, École Supérieure des Sciences Fiscales, Collection Scientifique, 1962, p.82.

[121] Tout comme le droit est appelé à changer. PAAVOAL Jouni, « Interdependence, pluralism, and globalisation: implications of environmental governance », in LOWE Ian, PAAVOAL Jouni, *Environmental values in a globalisation world: nature, justice and governance*, Routledge, Challenges of globalization London and New York, MPG BookS, 2005, p.143.

[122] « Toute démarche juridique débute par une définition ». REMOND-GOUILLOUD Martine, *Du droit de détruire – Essai sur le droit de l'environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Les Voies du Droit, 1989, p.26. Mais « toute définition est une

d'une politique [ayant] pour finalité la préservation ou la meilleure gestion des biens collectifs qui, ensemble, sont appelés environnement »[124].

Ces problèmes de définition, liés à la psychologie fiscale[125] du contribuable, ont des conséquences sur la dénomination, la nature[126], voire même la compréhension[127] de cette fiscalité.

Il en résulte un écheveau de termes juridiques : fiscalité liée à l'environnement[128], fiscalité verte, éco-fiscalité, fiscalité écologique[129], fiscalité au service de l'environnement[130]. De même, les termes d'écotaxe[131], de taxe verte, ou de taxe environnementale sont souvent utilisés.

---

limitation ». CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955, p.113.

[123] Pour une distinction entre la fiscalité, instrument délibéré de politique environnementale, et la fiscalité ayant un rapport avec l'environnement, mais sans être de la fiscalité de l'environnement, voir Centre de Finances Publiques de la Faculté de Droit et de Sciences Économiques de Nice, « Fiscalité – Environnement », Actes du colloque du 26/27 mai 1983, Paris, *Année de l'Environnement Numéro spécial*, Revue du Centre d'Études et de Recherches sur l'Environnement, Presses Universitaires de France, 1984.

[124] HERTZOG Robert, « La fiscalité de l'environnement notion et état du droit positif en France », in « Fiscalité – Environnement », Paris, Centre de Finances Publiques de la Faculté de Droit et de Sciences Economiques de Nice, Actes du colloque du 26/27 mai 1983, *Année de l'Environnement Numéro spécial*, Revue du Centre d'Études et de Recherches sur l'Environnement, Presses Universitaires de France, 1984, p.63.

[125] BIN Fabrice, « Analyse comparée des incitations fiscales en Europe pour la gestion de l'eau », Trèves, *Académie de Droit européen Forum*, n°10, 2009, p.591.

[126] BRICMAN C., « La fiscalité de l'environnement, ceci n'est pas un impôt », in *L'actualité du droit de l'environnement*, Actes du colloque du 17/18 novembre 1994, Belgique, Bruyant, 1995.

[127] WESTIN Richard A., « Understanding environmental taxes », États-Unis, American Bar Association, *Tax Lawyer*, vol. 46, hiver 1993, pp.327-362

[128] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001.

[129] Assemblée Nationale, *Rapport sur la fiscalité écologique*, Paris, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n°1935, 2009.

[130] POTIER Michel, « La fiscalité au service des politiques de l'environnement », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, L.G.D.J., n°1, 1983, p.150; Assemblée Nationale, *Pour un développement durable : une fiscalité au service de l'environnement*, Paris, Commission des Finances, n°1000, 1998.

[131] Agence Européenne de l'Environnement, *Récents développements de l'utilisation des écotaxes au sein de l'Union Européenne*, Copenhague, Office des Publications de l'Union européenne, Environnemental Issue Report, n°18, 13 décembre 2000; CROUY-CHANEL Emmanuel, « Esquisse d'une théorie fiscale de l'écotaxe », Paris, *Revue de droit fiscal*, n°9, 26 février 2009, pp.5-8.

Pour dépasser ce débat sémantique, l'étude n'est pas limitée aux taxes à visée environnementale. Beaucoup d'autres impositions ont un impact sur l'environnement, alors que leur finalité, purement budgétaire, est la recherche de rendement[132]. La fiscalité environnementale, notion polysémique (1), est préconisée dans le cadre d'une politique interventionniste (2).

1)Une notion polysémique

Trois catégories existent : les impositions dont l'objectif est budgétaire mais ayant un impact sur l'environnement, les impositions à visée purement environnementale, et les taxes « ambivalentes ou hybrides »[133] dont le double but est incitatif et fiscal.

Certains impôts peuvent avoir des effets sur l'environnement et pourtant, ne pas relever de la fiscalité de l'environnement. Dans le maniement des outils fiscaux, la prudence s'impose, afin de distinguer la fiscalité instrument de mise en œuvre de la politique de l'environnement, de la fiscalité instrument de mise en œuvre de la politique fiscale.

Ce sont des versements effectués pour l'utilisation de ressources naturelles ou la pollution de l'environnement. Les redevances sont versées en contrepartie d'un service rendu. Elles sont mises en place pour recouvrir le coût engendré par la collecte et le traitement

Les redevances ou taxes sur les produits polluants sont appliquées au stade de la fabrication, de la consommation ou de l'élimination du produit. Elles modifient de façon considérable le prix de l'objet, afin de limiter son utilisation.

---

[132] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution*, Paris, n°60, 2007-2008, p.43.

[133] DUVANEL-DONZEL Valérie, « La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit », Suisse, *Droit de l'Environnement dans la Pratique*, *URP-DEP*, n °1, 2007, p.45.

Enfin, les aides et subventions peuvent aussi être qualifiés d'instruments fiscaux. Elles permettent le financement d'opérations de dépollution ou de technologies moins polluantes.

En outre, « les mots ne signifient pas toujours la même chose dans tous les États membres »[134]. En allemand, sont distingués les impôts (*Steuern*) parmi lesquels les redevances (*Gebühren*), les cotisations (*Beiträge*) et autres taxes spéciales (*Sonderabgaben*). Les *Gebühren* sont des dépenses budgétaires reposant sur le principe d'équivalence entre le montant du service rendu et sa contrepartie. En anglais, les *taxes*, terme unique pour ce qui est appelé en français impôt et taxes, sont distinguées des *fees*, correspondant à des redevances.

Pour obtenir une image de cette matière flexible en évolution constante la fiscalité sera appréhendée dans son champ le plus large. La fiscalité est un outil au service de l'environnement et du développement durable. Prendre en compte le coût environnemental d'une activité et les répercussions sociales est capital. Ces trois domaines sont étroitement liés.

L'État doit envisager de manière cohérente la fiscalité de l'environnement. Il doit utiliser un ensemble d'instruments comprenant des taxes, des redevances, mais aussi des aides et des allégements fiscaux. Son emploi au sein du système fiscal général[135] exige une réorientation ou une introduction de mesures, dans le cadre de nouveaux programmes, et de dépenses publiques spécifiques.

---

[134] Commission européenne, « Impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique », *JOUE*, 23 juillet 1997.

[135] La notion de système fiscal est générale. Elle désigne l'établissement plus ou moins logique des principes directeurs de la fiscalité. Le système fiscal est l'armature de toute fiscalité qui est souvent très mal coordonnée. FLAMANT Michel, « Remarques sur l'évolution de la composition du prélèvement fiscal en France depuis cinquante ans », in BOUVIER Jean, WOLFF Jacques (éd.), *Deux siècles de fiscalité française, XIXe - XXe siècle*, Paris, Mouton,1973, p.285.

2) Un instrument d'interventionnisme préconisé

L'action de l'État peut être différemment justifiée.

La première justification de l'action de l'État concerne les biens publics purs[136]. Les biens publics correspondent aux fonctions régaliennes (défense, sécurité, justice, administration). Il existe aussi des biens et services générateurs de bénéfices collectifs. Leur consommation, ou leur production, s'accompagne d'effets externes non reflétés par les prix. Ce sont les interactions hors marché négatives.

L'intervention de l'État est aussi justifiée par l'incapacité du marché à intégrer dans les prix les effets externes, la production privée étant socialement insuffisante dans le cas d'externalités positives, et excédentaires dans le cas d'externalités négatives. Elle suppose la capacité d'évaluer les coûts des dommages environnementaux.

Des imperfections sur le marché peuvent se traduire par des inefficacités sociales. Les individus peuvent mal apprécier les bénéfices résultant de leur consommation de services, ou les effets néfastes des consommations de certains biens (tabac, alcool) ou de certains comportements (pollution). La mise sous tutelle de biens méritoires (*merit goods*[137]) est nécessaire.

L'allocation des ressources se traduit par une répartition des revenus. Elle n'est ni équitable, ni juste. Un gouvernement peut juger que certaines inégalités sont incompatibles. La redistribution justifie l'intervention de l'État. Ce dernier met en œuvre des transferts financiers ou fournit gratuitement certains biens et services.

---

[136] Conseil d'Analyse Économique, *Performance, incitations et gestion publique*, Paris, La Documentation française, 2007, pp.25-26.

[137] MUSGRAVE R.A, *The Theory of Public Finance*, New York, Mc Graw-Hill, 1959, pp.13-15.

Il y a des obligations de non-exclusion des plus défavorisés[138] ou d'égalité d'accès aux services. De même, l'existence de biens sous tutelle correspond à une préférence pour l'équité[139].

Le secteur de l'environnement est une illustration d'une diversification des instruments d'intervention publique. L'enjeu est la mise en place d'instruments de prévention, minimisant les coûts à engager pour atteindre les objectifs de protection.

La fiscalité de l'environnement est une politique publique fiscale et une politique publique environnementale. C'est le reflet d'une politique interventionniste légitime de l'État[140]. « Les finances modernes restent interventionnistes dans les pays développés, mais la diversité des politiques brouille les grandes fonctions économiques et sociales de l'impôt. La logique est celle de la fragmentation dans des enjeux éclatés dont la complexité reflète les particularismes économiques, sociaux, culturels et territoriaux »[141].

B) INTÉRÊT DE L'ÉTUDE

Les problèmes liés à la mise en œuvre d'une fiscalité de l'environnement montrent combien il s'agit d'un thème sensible[142]. Depuis peu, cette problématique se veut plus « authentique »[143]…

---

[138] Conseil d'Analyse Économique, *Service public, secteur public*, Paris, La Documentation Française, 1997, p.12.

[139] TOBIN J., « On Limiting the Domain of Inequality », États-Unis, *Journal of Law and Economics*, n°13, 1970, pp.263-275.

[140] Selon Musgrave, trois analyses peuvent être retenues pour légitimer l'action de l'État: la stabilisation (réguler les grandeurs économiques), la distribution (des ressources économiques d'une manière socialement acceptable) et l'allocation (plus acceptable face aux distorsions du marché). Les externalités font partie de cette dernière fonction. MUSGRAVE R.A, *The Theory of Public Finance*, New York, Mc Graw-Hill, 1959.

[141] Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.79.

[142] Centre de Finances Publiques de la Faculté de Droit et de Sciences Economiques de Nice, « Fiscalité – Environnement », Actes du colloque du 26/27 mai 1983, Paris, *Année de l'Environnement Numéro spécial*, Revue du Centre d'Études et de Recherches sur

L'analyse n'aura évidemment pas pu retenir tous les exemples de fiscalité. Les choix effectués illustrent l'arbitraire présent dans toute recherche. La fiscalité environnementale s'attaque directement au prix, payé par le producteur ou le consommateur, pour un produit ou un service. Elle est difficile à appréhender en raison de la diversité de ses impositions, de leur rendement et de leurs fonctions.

En choisissant d'intituler « fiscalité et environnement », le choix délibéré d'élargir le champ au-delà de la pure fiscalité environnementale, a été fait. Cet élargissement concerne les incitations fiscales encourageant les comportements favorables à l'environnement, mais aussi les mesures défavorables à l'environnement du système fiscal général.

« Le développement durable constitue une chance pour la démocratie et la bonne gouvernance fiscale »[144]. Cette volonté s'exprime par la méthodologie retenue (1) au sein de laquelle la fiscalité de l'environnement révèle tout son intérêt (2).

1) L'approche retenue

L'approche sociologique constate : « le droit est avant tout un phénomène social »[145]. D'ailleurs, « le centre de gravité de l'évolution du droit (…) est dans la société elle-même »[146].

---

l'Environnement, Presse Universitaire de France, 1984, Université Catholique de Louvain, *Fiscalité de l'environnement*, Actes de la journée d'études organisée à Louvain-la-Neuve le 23 avril 1993, Bruxelles, Centre de Droit Public de l'Université Libre de Bruxelles, Départements de droit public et de droit économique et social de l'Université Catholique de Louvain, Ecole Supérieure des sciences fiscales, Bruylant, 1994.

[143] Assemblée Nationale, *Rapport d'information fait au nom de la mission d'information sur l'effet de serre*, Paris, 12 avril 2006, n°3021, p.104.

[144] KOURDA Zouhour, « La politique fiscale tunisienne en faveur du développement durable », Université Paul Cézanne, *Actes de colloque: Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public*, octobre 2010, p.24.

[145] LEVY-BRUHL H., *Sociologie du droit*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Que sais-je ?, 1971, p.24.

En outre « le droit n'existant que par la société, on peut admettre que tous les phénomènes juridiques sont, d'une certaine manière au moins, des phénomènes sociaux. Mais l'inverse n'est pas vrai : tous les phénomènes sociaux ne sont pas des phénomènes juridiques »[147].

Les règles sont avant tout des règles imposées par le groupe social. Ces règles évoluent de façon permanente « puisque le groupe change le droit change »[148]. Le droit « ne saurait être immuable »[149].

Le droit ne doit pas être un modèle idéal, éloigné de la réalité. Au contraire, il doit remplir « plus ou moins efficacement les fonctions qui sont les [siennes] dans un environnement social donné »[150].

Les facteurs d'évolution du droit identifiables, sont alors variés. Il pourra s'agir de facteurs économiques, sociaux, politiques ou encore culturels[151]. Tous ces changements auront des répercussions sur la vie de la société et par conséquent sur ses bases légales[152]. Le droit peut être fondé sur la solidarité sociale[153] qui existe dans toute société.

---

[146] EHRLICH E., *Fundamental principles of the sociology of law*, Cambridge, Harvard University Press, 1936, p.262

[147] CARBONNIER Jean, *Sociologie juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis Droit, 1978, p.14.

[148] LEVY-BRUH H., *Sociologie du droit*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Que sais-je ?, 1971, p.31.

[149] BRIMO Albert, *Les Grands courants de la philosophie du droit et de l'État*, Paris, Editions A. Pedone, 1978, p.244.

[150] WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, 1992, p.55.

[151] LEVY-BRUHL H., *Sociologie du droit*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Que sais-je ?, 1971, p.80.

[152] EHRLICH E., *Fundamental principles of the sociology of law*, Cambridge, Harvard University Press, 1936, p.53.

[153] SCELLE Georges, *Cours de droit international public*, Paris, Domat Montchrestien, 1948, p.6 : « D'où viennent les règles de droit ? Du fait social lui-même et de la conjonction de l'éthique et du pouvoir produits de la solidarité sociale ».

2) Problématique actuelle

La fiscalité de l'environnement est un élément de la mise en œuvre d'une politique environnementale actuelle[154]. Elle poursuit une double dynamique de responsabilisation des acteurs et de régionalisation des mesures dans un cadre général de justice (justice fiscale, justice sociale et justice environnementale).

La fiscalité, dont le rôle croissant peut s'avérer majeur au regard de différents enjeux, sera étudiée successivement à l'aune de deux hypothèses.

Une première étape consiste à analyser les politiques fiscales environnementales en s'inscrivant dans une logique[155] de responsabilisation (Partie I).

Appréhender les théories économique et juridique à l'origine de la fiscalité environnementale, n'est pas superflu pour élaborer une politique fiscale flexible devant atteindre des objectifs environnementaux pérennes.

Cette politique passe par une réforme fiscale verte, dont l'enjeu ambivalent réside dans une double responsabilité environnementale et sociale.

Ensuite, plus que le simple cadre national, il convient de trouver une dynamique adéquate à la fiscalité environnementale : une dynamique[156] régionale (Partie II).

Au sein de l'UE, des pistes de recherches permettent d'appréhender la fiscalité communautaire sous un angle nouveau. Au surplus, la complémentarité

---

[154] Récemment : VIESSANT Céline, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne », Paris, *Revue française de finances publiques*, 1er février 2011, n°113, p.161.

[155] « Les logiques sont, au plus simple, des justifications pour l'action, la relation cause-conséquence, pas simplement des rationalisations, mais des manières d'expliquer et de justifier les cohérences des actions ». LE ROY Etienne, « « Espace public » et « socialisation » dans les métropoles: quelques préliminaires à une problématique interculturelle », in TESSIER Stéphane (éd.), *L'enfant des rues et son univers - ville, socialisation et marginalité*, France, Syros, 1995, p.42.

[156] « La dynamique du droit, c'est-à-dire les transformations du droit dans leurs rapports avec les transformations générales de la société ». CARBONNIER Jean, *Sociologie juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis Droit, 1978, p.153.

entre les marchés de permis internationaux et la fiscalité européenne est possible.

Dans un cadre plus large, où les règles spécifiques du droit international s'appliquent, la différence de développement entre les États est un point majeur pour une approche fiscale adaptée de la protection de l'environnement.

Dans ce contexte, il est permis de s'interroger sur la question de la fiscalité environnementale en tant que source du droit international.

<u>PARTIE I</u> LA NORME FISCALE POUR UNE PROTECTION RESPONSABLE DE L'ENVIRONNEMENT

La diminution des ressources naturelles est un problème contre lequel la fiscalité doit aider à lutter. Elle doit associer deux objectifs difficilement conciliables[157].

Le principal objectif de la fiscalité est de couvrir les dépenses de l'État. Dans le même temps, l'objectif de la protection de l'environnement est de conserver le milieu dans lequel vit l'homme. Il faut « mettre un terme à l'antagonisme qui existe entre politique économique et politique environnementale »[158].

S'inscrivant dans la logique du développement durable, la fiscalité environnementale doit poursuivre un triple objectif : économique, social et environnemental. Cette fiscalité responsable doit être mise en œuvre afin de poursuivre une finalité plus générale de justice. Pour une fiscalité environnementale optimale[159] les mesures d'aujourd'hui doivent être incitatives[160] pour compenser les choix d'hier et orienter ceux de demain. Cette protection de l'environnement passe par la recherche de la nature et des fondements de la fiscalité (Titre 1), ainsi que par l'étude de sa portée (Titre 2).

---

[157] HERTZOG Robert, « Finances locales et environnements quelques réflexions sur un couple méconnu », Paris, *Revue Française des Finances Publiques : Environnement et finances publiques*, L.G.D.J., 1985, n°10, pp.23-48 ; ROMI Raphaël, « Quelques réflexions sur l''affrontement économie – écologie' et son influence sur le droit », Paris, *Droit et Société*, L.G.D.J., 30/31, 1995, pp.131-140.

[158] ONU, *Discours de M. STEINER*, Directeur exécutif, PNUE, 15 juin 2006.

[159] La théorie de la fiscalité optimale vise à résoudre le dilemme efficacité-équité. Il est nécessaire de recourir à un outil théorique pour guider les réformes fiscales dans un sens optimal, i.e. dans un sens où les réformes provoqueront une distorsion faible (voire positive) sur les équilibres économiques, tout en réduisant les inégalités sociales. La maximisation de la fonction d'utilité collective, sous la contrainte d'un niveau de recettes fiscales donné, permet alors de déterminer le système fiscal « optimal », qui dépend étroitement des objectifs redistributifs initialement retenus. Voir surtout: DIAMOND P.A., MIRRLEES J.A., « Optimal taxation and public production 1: Production efficiency and 2: tax rules », États-Unis, *American Economic Review*, 1971, vol. 61, pp.8-27 et pp.261-278.

[160] Cette fiscalité incitative est aussi appelée fiscalité d'orientation. DUVANEL-DONZEL Valérie, « La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit », Suisse, *Droit de l'Environnement dans la Pratique, URP-DEP*, n °1, 2007, p.40. OBERSON Xavier, *Les taxes d'orientation*, Suisse, Faculté de Droit de Genève, Helbing and Lichtenhahn, Thèse de doctorat, 1991.

TITRE 1 - FONDEMENTS ET NATURE

Face au changement climatique, des initiatives économiques sont prises pour tenter de réduire la pollution; la fiscalité en est une.

La fiscalité, instrument de souveraineté étatique, est au cœur des politiques publiques environnementales. « Une taxe environnementale ou écotaxe est une mesure fiscale autonome caractérisée par sa finalité environnementale et son assiette spécifique. Elle prévoit la taxation de certains biens ou services afin d'inclure les coûts environnementaux dans leur prix et/ou de rendre les produits recyclés plus compétitifs et d'orienter les producteurs et les consommateurs vers des activités plus respectueuses de l'environnement. »[161].

La politique fiscale exerce une influence de type qualitatif sur l'économie[162]. Dans ce contexte, elle peut aussi avoir des effets sur l'environnement. Mais, en théorie mis en place pour protéger l'environnement, l'instrument se révéla par la suite un simple prétexte à une augmentation d'impôts.

De la sphère économique, la fiscalité environnementale conduit au droit (Chapitre 1). Ses caractéristiques reposent sur la combinaison de la flexibilité du droit fiscal et de la pérennité de ses objectifs environnementaux (Chapitre 2).

[161] Tribunal de Première Instance, *British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-210/02, *Rec.*, 2006, p.II-02789.

[162] LAURÉ Maurice, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, p.14.

CHAPITRE 1 - RECHERCHE DES SOURCES PLURIDISCIPLINAIRES

La fiscalité environnementale est « à la lisière de l'économie et du droit »[163] engendrant des conséquences sur d'autres sphères, telles que le politique ou le social. Un réel caractère pluridisciplinaire se dégage.

« Nul ne connaît la valeur de l'eau, jusqu'à ce que le puits tarisse »[164]. En raisonnant de manière économique, la valorisation des biens ou de l'environnement est importante. Cette valorisation peut s'effectuer par un calcul déterminant la valeur d'un ou plusieurs montants futurs à la date d'aujourd'hui.

La croissance économique ne doit pas être incompatible avec l'environnement : elle doit être durable[165], environnementale[166] et sociale. Le but premier de la fiscalité est l'accompagnement de la croissance économique en incitant les constructions, les industrialisations.

Bien plus qu'une simple articulation entre les deux notions de fiscalité et d'environnement, il s'agit de mettre la fiscalité de l'environnement au profit de

---

[163] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.102.

[164] Selon la formule attribuée à Benjamin Franklin, qui préciserait que « si chacun connaît la valeur de l'eau, le puits ne tarit pas ». La formule est citée par le sénateur Bricq (débat du 5 avril 2005). BIN Fabrice, « Analyse comparée des incitations fiscales en Europe pour la gestion de l'eau », Trèves, *Académie de Droit européen Forum*, n°10, 2009, p.589.

[165] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Stratégie UE 2020 : Contribution du Conseil Économique, Social et Environnemental à la préparation du programme national de réforme*, Paris, La Documentation Française, 2010, p.41. CHÈVE M., RAGOT L., *La croissance endogène durable : l'environnement, une nouvelle dimension de l'analyse économique*, Paris, Éditions Vuibert, 1998.

[166] OCDE, *Comment encourager une croissance écologiquement durable en France ?* , Paris, Les Éditions de l'OCDE, Département des Affaires Économiques, Document de travail n°314, 2001 ; BROWN Lester R., *Éco-économie : une autre croissance est possible, écologique et durable*, Paris, Le Seuil, 2003.

l'intérêt général. La politique fiscale verte doit être une réelle politique d'interventionnisme, et non d'instrumentalisation de l'impôt[167].

C'est bien autour des origines économiques (Section I) que le droit va s'articuler (Section II).

SECTION I - LA THÉORIE ÉCONOMIQUE LIMINAIRE

L'existence de la fiscalité comme moyen efficace de protéger l'environnement ne s'impose pas toujours[168], sans doute lié à la crainte « d'effets pervers »[169].

Justifier l'utilisation de la fiscalité verte passe par une légitimation économique. De nombreuses théories étudient les conséquences économiques sur l'environnement[170]. La théorie du double dividende (I) présente un important potentiel, notamment en matière de compétitivité et d'emploi (II).

---

[167] COTTIN Stéphane, RIBES Didier, « Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil Constitutionnel », France, *Revue de Recherches Juridiques*, 2001-2, Volume I, p.660. « La complexité du droit fiscal, qui renvoie à l'instrumentalisation de l'impôt par l'État interventionniste et à la difficulté de séparer le droit du fait, offre des opportunités d'éviter l'impôt tout en brouillant les frontières entre l'évasion et la fraude ». LEROY Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », France, *Archives Européennes de Sociologie*, 2003, XLIV, vol. 2, p.219.

[168] PLAGNET Bernard, « Considérations sur la fiscalité de l'environnement », in *Écrits sur la fiscalité des entreprises: Études à la mémoire du Professeur M. Cozian*, Paris, LexisNexis, 2009, pp.883-897.

[169] LONDON Caroline, « Les instruments économiques et fiscaux de la protection de l'environnement », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, n°90, p.21.

[170] Voir entre autres : BARDE Jean-Philippe, *Économie et politiques de l'environnement*, France, Presses Universitaires de France, L'Économiste, 1992 ; BURGENMEIER Beat, HARAYAMA Y., WALLART N., *Théorie et pratique des taxes environnementales*, Paris, Economica, 1997 ; VALLÉE Annie, *Économie de l'environnement*, Paris, Points Économie, Éditions du Seuil, 2002 ; GABUS André, *L'économie mondiale face au climat: à responsabilités accrues, opportunités nouvelles*, Belgique, L'Harmattan, 2003 ; BROWN Lester R., *Éco-économie : une autre croissance est possible, écologique et durable*, Paris, Le Seuil, 2003 ; BURGENMEIER Beat, *Économie du développement durable*, Belgique, Éditions De Boeck Université, Questions d'économie et de gestion, 2ème éd., 2005 ; FAUCHEUX Sylvie, JOUMNI Haitham, *Économie et politique des changements climatiques*, France, La Découverte, Collection Repères, 2005. STAVINS Robert, « L'approche économique de la protection de l'environnement », Paris,

I) L'EXISTENCE CRITIQUÉE D'UN DOUBLE DIVIDENDE

Dès le début des années 1970, la Commission européenne recommande « d'analyser avec soin les instruments économiques utilisables dans le cadre d'une politique de l'environnement, leurs différentes fonctions, les avantages et les inconvénients que comporte leur application, leur aptitude relative à répondre aux objectifs visés et leur compatibilité avec les règles d'allocation des coûts »[171].

Malgré les différentes études menées au sein de l'Union Européenne et de l'OCDE, il faut attendre les années 1990 pour que se développent des instruments fiscaux environnementaux s'inscrivant dans une politique plus large[172].

Ces instruments s'appliquent dans le cadre de la théorie du double dividende. L'application, certes difficile, est novatrice (A). Elle ne peut toutefois pas s'appliquer en l'absence du principe de neutralité fiscale (B).

A) UNE ANALYSE ÉCONOMIQUE CONTESTÉE

Si l'objectif premier de la fiscalité, couvrir les dépenses[173], est purement budgétaire, l'étude des autres effets de la fiscalité va contribuer à l'apparition de théories économiques novatrices.

Problèmes Économiques, La Documentation française, n°2-863, 24 novembre 2004. CRIQUI Patrick, GRANDJEAN Alain, *Environnement global : pour une Taxe de Lutte contre le Changement Climatique (TLCC)*, Grenoble, Laboratoire d'Économie de la Production et de l'Intégration Internationale (LEPII), Département Économie et Politiques de l'Environnement (EPE), Note de travail, 2006.

[171] Commission européenne, « Programme d'action en matière d'environnement », *JOUE*, C-112, 20 décembre 1973.

[172] Keynes disait déjà que les deux vices marquants du monde économique où nous vivons sont : le premier que le plein emploi n'y est pas assuré, le second que la répartition de la fortune et du revenu y est arbitraire et manque d'équité. Il convient donc aujourd'hui d'y ajouter l'environnement. KEYNES John Maynard, *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Paris, Éditions Payot, 1936, Chapitre XXIV, Notes finales sur la philosophie à laquelle la théorie générale peut conduire, I.

[173] C'est la phrase célèbre de Gaston Jèze résumant la loi de l'équilibre budgétaire : « Il y a des dépenses, il faut les couvrir ». BOUCARD Max, JEZE Gaston, *Cours élémentaire de science*

En matière environnementale, les instruments économiques et fiscaux vont être adaptés aux différentes situations : changement climatique, ressources naturelles, gaz polluants[174]…

La thèse du double dividende (1) se révèle d'une mise en œuvre délicate (2).

1) Une thèse d'origine anglo-saxonne

La thèse du double dividende soutient l'existence d'un « double bénéfice »[175] découlant de la fiscalité environnementale.

Il s'agit d'un principe économique d'internalisation des coûts. « Il y a externalité quand l'effet de l'action d'un agent économique sur un autre s'exerce en dehors de tout marché. L'externalité provient généralement d'une divergence d'appréciation entre les coûts sur la base desquels un agent prend une décision, et ceux que cette décision implique pour la société. »[176].

---

des finances et législation financière française : manuel à l'usage des étudiants des facultés de droit et des candidats au Ministère des Finances, à la Cour des Comptes, à l'Inspection des Finances, etc., France, Giard & Brière, 1904. Repris dans nombre d'ouvrages : DAMAREY Stéphanie, *Finances publiques*, Paris, Gualino Éditeur, 2006; CHATAIL Cyrille, DUSSART Vincent, *Finances publiques*, France, Éditions Paradigme, Manuel, 8ème éd., 2006…

[174] OCDE, *Le changement climatique : concevoir un système pratique de taxe*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1992 ; OCDE, *Climate change : what do we do ?*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009 ; OCDE, *Gérer l'environnement : le rôle des instruments économiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1994 ; OCDE, *Greening tax mixes in OECD countries : a preliminary assessment*, Paris, Environment directorate, Directorate for financial, fiscal and enterprise affairs, Les Éditions de l'OCDE, 2000 ; OCDE, *Implementing environmental fiscal reform : Income distribution and sectoral competitiveness issues*, Paris, 27 juin 2002, Les Éditions de l'OCDE, 2003 ; OCDE, *Les instruments économiques pour le contrôle de la pollution et la gestion des ressources naturelles dans les pays de l'OCDE : un examen d'ensemble*, Paris, Direction de l'Environnement, Comité des politiques d'environnement, Les Éditions de l'OCDE, 1999 ; OCDE, *Instruments mixes for environmental policy*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2007 ; OCDE, *The political economy of environnementally related taxes, Paris, Center for tax policy and administration*, OCDE environment directorate, Les Éditions de l'OCDE, 2006 ; OCDE, *The potential for using tax instruments to address non CO2 greenhouse gases : CH4, N20, HFCs, PFCs, and SF6*, Paris, Environment directorate, Directorate for financial, fiscal and enterprise affairs, Les Éditions de l'OCDE, 2000 ; OCDE, *A taxonomy of instruments to reduce greenhouse gas emissions and their interactions*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

[175] HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, n°47, p.123.

[176] « Ainsi, le calcul de la rentabilité d'une exploitation forestière négligeant les fonctions régulatrices du climat et du régime hydrique de la forêt, sa valeur patrimoniale et le réservoir de biodiversité qu'elle constitue, surestimerait cette rentabilité, et conduirait à la surexploitation de

Ce principe général économique trouve à s'appliquer en gestion de l'environnement. Le coût de l'atteinte à l'environnement n'est pas supporté par le pollueur, il est externalisé.

Cette idée fondatrice fut développée par Arthur PIGOU dans son ouvrage *Economics of Welfare*. Selon lui, le bien-être économique ne peut pas être un « baromètre » pour mesurer le bien-être total[177].

La taxe environnementale permet d'intégrer les coûts externes dans les prix et de rapprocher les coûts supportés par le pollueur des coûts réels pour la société[178]. Cette internalisation rétablit la vérité des prix[179]. La théorie du double dividende démontre l'existence de deux bénéfices lors de l'utilisation de la fiscalité environnementale[180].

Un gouvernement doit utiliser la fiscalité pour prendre en compte les coûts environnementaux dégagés par les pollueurs[181]. En effet, la mise en place de taxes environnementales, puis l'importante augmentation de leurs taux, ont un impact sur l'environnement. Elles entraînent une limitation de la consommation de biens rares ou polluants. C'est le premier dividende : le dividende écologique[182].

---

la forêt ». ROTILLON Gilles, « La fiscalité environnementale, outil de protection de l'environnement? », France, *Regards croisés sur l'Économie*, 2007, n°1, p.109.

[177] PIGOU Arthur Cecil, *Economics of Welfare*, Londres, Macmillan and co., Limited, 1950, p.12.

[178] NOMIDÈS Pierre, *La fiscalité écologique*, Paris, Fondation Robert Schuman, 2002, p.14.

[179] Cette notion de « coût-vérité » est illustrée, par exemple, par la directive 2000/60/CE qui impose aux États membres de tenir compte du principe de récupération des coûts liés à l'utilisation de l'eau. Directive 2000/60/CE établissant un cadre pour une politique communautaire dans le domaine de l'eau, *JOUE*, 22 décembre 2000, p.1.

[180] Lors du « redéploiement fiscal ». Centre interuniversitaire de recherche en analyse des organisations, *Ecofiscalité et réduction d'émissions de gaz à effet de serre*, Montréal, juin 2010, p.14.

[181] PIGOU Arthur Cecil, *Economics of Welfare*, Londres, Macmillan and co., Limited, 1950, p.5 et p.10.

[182] MAATTA Kalle, *Environmental taxes: from an economic idea to a legal institution*, Helsinki, Kauppakaari Oy, Finnish Lawyers' Publishing, 1997, p.17.

La taxe crée des ressources supplémentaires pour les pouvoirs publics. C'est le second dividende : le dividende économique[183]. Ce dernier permet, dans un cadre de neutralité fiscale, de stimuler la croissance, de créer des emplois[184], et de réduire d'autres prélèvements obligatoires (particulièrement les charges sociales).

2) Une thèse d'application délicate

Selon la double logique du double dividende, des taxes environnementales peuvent être appliquées. Des difficultés se présentent alors.

D'abord, la hausse importante des coûts de production se répercute sur le niveau général des prix. Dans un contexte de rigidité des salaires, cette hausse peut ne pas être assez importante pour contrebalancer une trop faible hausse de l'emploi (engendrée par le double dividende)[185].

Par ailleurs, l'environnement peut devenir une « matière imposable banalisée »[186] à l'instar du revenu ou du patrimoine… Les pollueurs ne seraient plus les seuls à payer pour les dommages causés à l'environnement. Toute la société devrait payer pour la pollution. Les payeurs, mais pas les pollueurs effectifs, n'auraient que les conséquences négatives de l'instauration de taxes.

Des expériences outre-Manche et outre-Rhin illustrent ces difficultés de mise en œuvre.

---

[183] BRÉCARD Dorothée, « Les dividendes économiques de l'impôt écologique », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, n°90, p.47.

[184] OIT, *Green policies and jobs: a double dividend?*, Genève, Bureau International du travail, 2009, p.8.

[185] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.36.

[186] HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, n°47, p.124.

Au Royaume-Uni, depuis 2001, le système du Climate Change Levy[187] repose sur un ensemble d'instruments économiques basés sur la logique de marché. Grâce à sa mise en œuvre, dont une taxe sur le climat, une forte diminution des consommations d'énergie, dégageant un dividende écologique[188], a été constaté. Cependant, la complexité du système n'a pas eu un impact économique positif pour tous les contribuables[189].

De 1999 à 2003, le gouvernement allemand a réformé de façon significative les taxes sur le carburant[190]. Augmenter progressivement le taux de l'impôt sur les hydrocarbures, par cinq augmentations annuelles de la taxe sur l'essence et le gazole. Les augmentations concernant les autres sources d'énergie ont été plus limitées. Une nouvelle réforme a donc été menée en 2006, qui a conduit à la substitution de l'impôt sur l'énergie, par l'impôt sur les hydrocarbures. Cette réforme a eu un bénéfice fiscal incontestable ; les recettes issues de l'impôt sur l'énergie ont ainsi progressé de 26,6% en 2003[191].

---

[187] Notamment CHANWAI Kiri L., RICHARDSON Benjamin J., « The UK's climate change levy: is it working? », Royaume-Uni, Oxford University Press, *Journal of Environmental Law*, vol. 15, 2003, p.39. PEARCE David, « The political economy of an energy tax: The United Kingdom's climate change levy », Royaume-Uni, *Energy Economics*, 2006, pp.149-158. Green Fiscal Commission, *The case for green fiscal reform: final report of the UK green fiscal commission*, Royaume-Uni, octobre 2009.

[188] OCDE, *The United Kingdom climate change levy*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2005, p.36.

[189] SNAPE John, SOUZA (De) Jeremy, *Environmental taxation law: Policy, Contexts and Practice*, Royaume-Uni, Ashgate, 2006, p.42. SNAPE John, SOUZA (De) Jeremy, « Environmental tax proposals: analysis and evaluation », États-Unis, *Environmental Law Review*, 2000, pp.74-101.

[190] Il s'agit de la Mineralölsteuer. En 1985, l'élément environnemental de cette taxe est instauré en différenciant les carburants avec ou sans plomb. RODI Michael, « Ecological tax reform in Germany », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, septembre 2000, p.487. Les cotisations sociales ont corrélativement été diminué. OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.40. Green Budget Germany, *Ecotaxes in Germany and the United Kingdom: a business view*, Green Budget Germany Conference Report, Heinrich Boll Foundation and the Anglo-German foundation, Allemagne, 25 juin 2004.

[191] Cour des Comptes, *Rapport public thématique: Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Paris, mars 2011, p.208.

En revanche, le bénéfice écologique de cette réforme est davantage discuté, en raison notamment du maintien de nombreux régimes dérogatoires. Face au mécontentement de l'opinion publique, l'augmentation prévue sur les carburants n'a été que relativement faible.

B) LE RÔLE MAJEUR DU PRINCIPE DE NEUTRALITÉ FISCALE

Ces exemples démontrent l'existence d'un délicat équilibre entre protection de l'environnement et fiscalité. Malgré ces incertitudes[192], le double dividende, « véritable doctrine fiscale »[193], a été utilisé par différents pouvoirs publics. Cette théorie ne saurait toutefois être séparée d'un principe du droit fiscal : la neutralité fiscale.

Le principe de neutralité fiscale est fondamental en droit fiscal général[194] (1). Son application en fiscalité environnementale est toutefois relative (2).

1) Un principe fiscal complexe

Le principe de neutralité peut s'entendre différemment au sein de la fiscalité environnementale, ou au sein du système fiscal général.

---

[192] Une autre distinction est aussi établie entre l'hypothèse du double dividende fort et celle du double dividende faible. Selon l'hypothèse faible, le recyclage des recettes sous forme d'une réduction des impôts ayant des effets de distorsion induit un accroissement de bien-être par rapport à un recyclage sous forme de paiements. Selon l'hypothèse, forte, contestée, la substitution d'une taxe environnementale par un impôt représentatif ayant des effets de distorsion, engendre un bien-être. OCDE, *The political economy of environnementally related taxes*, Paris, Center for tax policy and administration, OCDE environment directorate, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.12.

[193] HERTZOG Robert, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », Paris, *Droit fiscal*, juin 2006, n°24, p.36.

[194] « Le dogme fiscal de la neutralité économique de l'impôt ». GUTMANN Daniel, « Pluralisme juridique et fiscalité », Paris, *Archives de philosophie du droit,* Dalloz, n° 49, 2006, pp.243 et s..

Les thèses classiques soutiennent que les contributions obligatoires dues par les acteurs économiques, ne devraient servir qu'à couvrir les dépenses[195].

Mais le principe de neutralité est large. La neutralité est le « caractère qui s'attache à un impôt (neutralité fiscale) ou, plus généralement, à une loi de finances (neutralité financière) qui n'ont pas pour objectif de modifier les flux et les mécanismes économiques »[196].

Le transfert de fiscalité doit avoir un effet fiscal total neutre. En d'autres termes, les redevables compensent la hausse d'un impôt par la diminution d'un autre. La pression fiscale totale du contribuable doit rester stable.

Une imposition doit alimenter le budget d'un État d'une manière neutre. Une imposition est totalement neutre lorsqu'elle n'affecte en aucun cas le choix des agents économiques. Pour des raisons de fardeau fiscal, il est souhaitable de neutraliser globalement l'effet d'une nouvelle taxe, en restituant sous forme de réductions d'impôts ou de subventions, un montant équivalent à la taxe perçue.

Au demeurant, la neutralité fiscale conduit à ne pas distinguer les redevables.

C'est le cas de l'accise. L'accise est « un impôt sur la dépense qui frappe séparément la consommation de certains produits »[197]. Techniquement, rien ne permet de distinguer un contribuable d'un autre (une entreprise, un particulier, une collectivité…). Toutefois, assimiler les entreprises aux ménages n'apparaît pas souhaitable[198].

---

[195] SMITH Adam, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Paris, Traduction GARNIER G., Edition Daniel Diatkine, Flammarion, Coll. GF, 1776. RICARDO David, *Des principes de l'économie politique et de l'impôt*, Traduction CONSTANCIO F.S., Paris, Aillaud, 1819.

[196] « Neutralité », Paris, *Dictionnaire Français*, Editions Larousse, 2011.

[197] CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001, p.10; AGRON Laure, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 36, 2000, p.82-83. Les droits sur les tabacs, alcools et carburants sont des exemples d'accises.

[198] MAATTA Kalle, *Environmental taxes: from an economic idea to a legal institution*, Helsinki, Kauppakaari Oy, Finnish Lawyers' Publishing, 1997, p.18.

Des systèmes différents doivent être prévus. Grâce aux transferts fiscaux, le prix des produits de première nécessité peut diminuer. Mais cette thèse classique a fait place à l'interventionnisme fiscal, ce qui est le cas en fiscalité environnementale.

2) Une application relative en fiscalité environnementale

Dans le cas de la fiscalité de l'environnement, on met en place, d'un côté les taxes environnementales, et on diminue de l'autre, différents impôts (contributions sociales et impôt sur le revenu).

Ces mesures compensatoires rendent acceptable la fiscalité de l'environnement, en tenant compte de la capacité contributive des redevables[199].

La fiscalité de l'environnement n'est cependant pas neutre, car elle doit faire évoluer les comportements des pollueurs, donc des redevables. Mais elle tend à la neutralité lorsqu'elle corrige les disparités du marché[200].

Dans le cas d'une taxation de l'énergie, bien de première nécessité, l'augmentation des transferts vers les ménages à petits revenus est un corollaire indispensable. Par exemple, la loi de finances 2010 prévoyait la mise en place d'un chèque vert pour les foyers, afin de compenser la taxe carbone[201]. Ce système n'a malheureusement pas vu le jour.

---

[199] En Colombie Britannique, « le Premier ministre de la province, réélu en mai 2009, a reconnu que l'opinion publique n'avait pas été assez informée sur le caractère « fiscalement neutre » de la taxe », Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des Finances, n°543, 2009, p.91.

[200] CLIQUENNOIS Martine, « Les aides publiques de l'État à l'environnement : entre interventionnisme environnemental et libéralisme économique ? », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, n°90, p.109.

[201] Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Projet de Loi de finances 2010*, Paris, 2009, p.7.

Il s'ensuit que la neutralité fiscale est théorique[202], voire utopique[203] dans la mesure où la fiscalité de l'environnement repose sur les choix politiques et l'interventionnisme.

II) MISE EN RELIEF DES CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES

Dans un contexte d'ouverture des frontières, les États peuvent se préoccuper davantage des problèmes économiques (à court terme) que du développement durable (à long terme). Délaissant les préoccupations environnementales, les considérations économiques peuvent s'imposer aux entreprises[204]. La théorie du double dividende est la base économique de la fiscalité environnementale. Elle a un impact considérable dans maints secteurs[205].

La fiscalité environnementale, accusée d'avoir des conséquences néfastes sur la compétitivité des entreprises (A) et l'emploi (B) peut, au contraire, se révéler être un véritable atout.

---

[202] « Ainsi, l'engagement en faveur du pluralisme, qui débouche en principe sur le principe de la neutralité fiscale de l'État à l'égard de toutes les formes d'organisation sociale ou économique, est manifestement difficile à concilier avec l'interventionnisme de l'État dans la société contemporaine ». GUTMANN Daniel, « Pluralisme juridique et fiscalité », Paris, *Archives de philosophie du droit,* Dalloz, nº 49, 2006, pp.243 et s..

[203] KOURDA Zouhour, « La politique fiscale tunisienne en faveur du développement durable », Université Paul Cézanne, *Actes de colloque: Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public*, octobre 2010, p.18.

[204] LONDON Caroline, « Concurrence et environnement : une entente écologiquement viable », Paris, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, avril-juin 2003, vol. 39, n º2, p.267.

[205] ECOTEC, *Study on the economic and environmental implications of the use of environmental taxes and charges in the European Union and its member states*, Belgique, Royaume-Uni, Rapport final, ECOTEC, avril 2001. European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, *Environmental economic policies: competitiveness and employment*, Report on the conference, Dublin, 16-17 octobre 1996, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 1998. OCDE, *Implementing environmental fiscal reform : Income distribution and sectoral competitiveness issues*, Berlin, 27 juin 2002, Les Éditions de l'OCDE, 2003.

A) DE VRAIES INCIDENCES SUR LA COMPÉTITIVITÉ

Généralement, la mise en place de taxes environnementales dans le système fiscal d'un État engendre des critiques. La compétitivité des entreprises est une de ces controverses.

La fiscalité verte peut être une entrave à la compétitivité (à une échelle locale ou régionale). Dans un contexte de mondialisation, la compétitivité internationale des entreprises est le leitmotiv. « Plus l'économie se mondialise, plus ce qui bouge (entreprises, capitaux) met en concurrence ce qui ne bouge pas (institutions, fiscalité, etc.) »[206].

La compétitivité sur un marché est une donnée clé[207]. Si ses coûts sont largement supérieurs, elle aura des difficultés à vendre sa production; ce qui peut la conduire à la faillite.

Un « suivi attentif »[208] de certains secteurs (industries énergivores[209], agriculture[210], ressources naturelles et énergétiques[211]…) est préconisé pour que les taxes environnementales n'engendrent pas de risque de perte de compétitivité.

---

[206] AUBY Jean-Bernard, *La globalisation, le droit et l'État*, Paris, Éditions Montchrestien, Clefs Politique, 2003, p.86.

[207] Conseil d'Analyse Économique, *Politiques environnementales et compétitivité*, Paris, La Documentation Française, nº2, février 2005, p.45.

[208] Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009, p.40.

[209] OCDE, *The competitiveness impact of CO2 emissions reduction in the cement sector*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2004, p.17.

[210] MONPION Anne, *Le principe pollueur payeur et l'activité agricole dans l'Union européenne*, thèse dactyl.,, Université de Limoges, 2007, p.260.

[211] SODERHOLM Patrik, « Environmental taxation in the natural resource extraction sector: is it a good idea? », Royaume-Uni, *European Environment*, vol.16-4, juillet/août 2006, p.242. MARTIN Keith, « New law uses tax to promote energy sources », Union Européenne, *International tax review*, octobre 2005, vol.16, n ºº29.

Cependant, les taxes vertes ont un vrai effet positif sur les entreprises développant des technologies propres, utilisant moins de ressources naturelles ou ayant un meilleur rendement[212]. Cela contribue au développement de nouveaux marchés et favorise les entreprises qui s'y positionnent.

Pour l'entreprise nationale, l'écotaxe augmente le coût de fabrication. Elle sera alors confrontée à des difficultés pour ajuster ses prix face à la concurrence nationale d'entreprises non polluantes, mais aussi par rapport aux prix pratiqués par les entreprises importatrices, originaires de pays ne pratiquant pas de politiques fiscales environnementales.

Les pays européens dont les politiques fiscales environnementales sont les plus avancées, sont parmi les plus compétitifs[213]. La fiscalité n'est pas un facteur unique pour l'entreprise. La qualification de la main-d'œuvre, le prix des matières premières, le coût du transport, sont autant de critères importants pour la gestion d'une entreprise[214].

Ainsi, la Suède a mis en place une taxe sur l'oxyde d'azote dont le produit est redistribué aux entreprises au prorata de l'énergie produite[215]. Plusieurs prix apparaissent alors sur le marché, et les prix les plus intéressants sont ceux des entreprises les moins polluantes. Les consommateurs sont satisfaits du système, tandis que les entreprises sont plus compétitives si elles utilisent des énergies propres.

---

[212] VALENDUC G., WARRANT F., ROUSSEAU A-C., *L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales*, Namur, Fondation Travail Université (FTU), février 2001, p.28.

[213] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.79.

[214] « Les choix de localisation des entreprises dépendent en effet d'un ensemble de facteurs: différentiels de coûts ; taille du marché ; effets d'agglomération; compétitivité fiscale. Les régulations environnementales ne constituent donc qu'un élément parmi d'autres, dont le poids ne doit pas être surestimé. » Conseil d'Analyse Économique, *Politiques environnementales et compétitivité*, Paris, La Documentation Française, n°2, février 2005, p.24. Ainsi, quelques entreprises qui avaient délocalisé majoritairement en Asie ont rapatrié leurs usines de production en France.

[215] Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.119.

La fiscalité environnementale doit être développée pour éviter un recours trop fréquent à la règlementation. Les entreprises risquent de supporter une double charge: la taxe sur la réduction des émissions, et la taxe sur les rejets.

Cette charge devra être allégée par un reversement des taxes aux entreprises, sous différentes formes (aides, subventions…). Conséquemment, les effets de la fiscalité de l'environnement peuvent être de vrais atouts pour la compétitivité des entreprises.

B) DES RETOMBÉES ÉVIDENTES POUR L'EMPLOI

Les conséquences de la fiscalité environnementale sur les politiques de l'emploi sont intéressantes[216].

Dans la plupart des cas, les taxes environnementales n'ont que des conséquences positives sur l'emploi (ou sont sans conséquence)[217]. Cependant, les limites des études économiques à l'appui de ces affirmations, se prononcent généralement sur le long terme. La raison de l'augmentation de l'emploi est la baisse des cotisations sociales (1). Dans le même temps, des emplois verts vont pouvoir se développer (2).

1)Une diminution des cotisations sociales favorisant l'emploi

Face à l'intensification des échanges internationaux, l'incidence fiscale sur les entreprises est essentielle. Les taxes ne doivent pas être une charge trop lourde. Dans l'hypothèse où les taxes pèseraient sur le prix des produits polluants, la réduction fiscale sur le coût du travail devrait être assez importante pour voir l'emploi augmenter.

---

[216] Commission européenne, Université de Bath (Royaume-Uni), *Study on the relationship between environmental energy taxation and employment creation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000.

[217] BRECARD Dorothée, « Les dividendes économiques de l'impôt écologique », *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Paris, L.G.D.J., mai 2005, n°90, p.50.

Certaines conditions sont requises. L'inflation doit être limitée. Une certaine rigidité des salaires doit exister dans le système. La diminution des charges sociales, liée au reversement du double dividende, aura une réelle influence sur le coût du travail. Le travail coûtant moins cher pour les employeurs, ceux-ci pourront embaucher plus facilement. En revanche, si les salaires sont trop flexibles, l'effet du double dividende ne se produira pas[218].

La baisse des cotisations doit être le corollaire. C'est ce qui a été fait aux Pays-Bas, en Italie, au Royaume-Uni et en Allemagne[219]. Mais un problème important se pose quant à l'utilisation de la taxe environnementale pour financer durablement l'emploi: une taxe environnementale efficace est amenée à disparaître avec la disparition de la pollution[220]. Dans ce cas, comment peut-elle être une source de financement fiable pour l'emploi ? Ces ressources ne s'appliquent-elles que sur le court terme[221] ?

Si les pouvoirs publics souhaitent financer l'emploi avec une partie des recettes de la taxe environnementale, deux possibilités s'offrent à eux[222].

Ils peuvent diminuer faiblement les charges sociales, afin de minimiser les problèmes qui apparaîtraient suite à la disparition de la fiscalité verte.

Ils peuvent aussi mettre en place une taxe environnementale forte et une taxe sur l'emploi plus faible. Dans ces conditions, même si la pollution est

---

[218] OCDE, *The political economy of environnementally related taxes*, Paris, Center for tax policy and administration, OCDE environment directorate, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.149.

[219] BARDE Jean-Philippe, COURNEDE B., « Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement ?», France, *Revue d'économie financière*, n°66, février 2002, p.125.

[220] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des Finances, n°543, 2009, p.39.

[221] La Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP) a pu financer le passage aux 35 heures à partir de janvier 2000, par le biais du FOREC (Fonds de financement de la réforme des cotisations sociales). Loi de finances pour 1999 n°98-1266 du 30 décembre 1998, *JO*, 31 décembre 1998.

[222] Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009, p.47.

amenée à disparaître, un certain financement de l'emploi reste disponible. Cependant, cela risque d'engendrer une augmentation forte des impôts, sans réelle compensation.

La mobilité des facteurs de production est étroitement liée à leur degré de substituabilité. Grâce au « recyclage » du dividende économique au profit de l'emploi, l'environnement est protégé et l'emploi augmenté.

La démonstration est possible concernant la taxe sur l'énergie. Si la main-d'œuvre est moins chère que l'énergie, fortement taxée, alors le recours à la main-d'œuvre sera plus important, ce qui contribuera à faire diminuer le chômage. Pour cela, les facteurs de production doivent être mobiles[223].

Dans le cadre du plan de relance, le gouvernement finlandais a choisi de supprimer les cotisations sociales à la charge des employeurs. La compensation budgétaire provient du relèvement de la fiscalité sur l'énergie (d'environ 25%) à partir de 2011. Cela devrait représenter une charge fiscale supplémentaire de 515 millions d'euros par an pour l'industrie et de 235 millions d'euros pour les ménages[224].

2) Une augmentation des taxes environnementales favorisant l'emploi vert

De nombreuses études confirment le potentiel vert de la croissance verte en matière d'emploi[225]. Le consommateur et l'entreprise vont recourir aux produits environnementaux. Dans la mesure où la demande du consommateur va se renforcer pour les produits ou les technologies environnementales face aux pollutions taxées, les emplois dans l'économie verte vont, de fait, se développer.

---

[223] Institut de l'entreprise, *Les stratégies fiscales en Europe*, Paris, septembre 2002, p.18.

[224] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des Finances, n°543, 2009, p.86.

[225] Conseil Économique pour le Développement Durable, *Croissance verte*, 2010, n°3, p.27.

Il faut accompagner le développement des éco-activités[226]. Ce sont les activités qui produisent des biens ou services ayant pour finalité la protection de l'environnement ou la gestion des ressources naturelles. Elles sont exercées par des entreprises ou l'administration. Elles incluent les activités de protection de l'environnement internes aux entreprises, activités dites auxiliaires et qui ne font pas l'objet d'une vente, mais d'une dépense[227].

En 2009, la production des éco-activités en France a atteint 64,4 milliards d'euros et le montant de leurs exportations s'est élevé à 4,4 milliards d'euros. La balance commerciale a été excédentaire avec un supplément d'exportations de l'ordre de 750 millions d'euros. Elles ont mobilisé 427 100 emplois[228].

Des objectifs sont à poursuivre: identifier les changements dans les métiers et les emplois au niveau global, territorial et sectoriel, connaître les besoins de recrutement, faire connaître les métiers, intégrer les changements dans tous les programmes de formation, favoriser l'accès à des publics en difficulté et accompagner les entreprises[229].

Car, dans la logique du double dividende, l'entreprise qui devra subir les deux taxes de façon cumulative (au moins au départ) va se tourner vers des emplois verts[230].

---

[226] OCDE, *The global environnemental goods and services industry*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1999, p.31.

[227] Commissariat Général au Développement Durable, *L'emploi environnemental : éco-activité des entreprises, métiers des actifs*, Paris, Service de l'observation et des statistiques, novembre 2009.

[228] Commissariat Général au Développement Durable, *Les éco-activités et l'emploi environnemental en 2009 : premiers résultats*, Paris, Service de l'observation et des statistiques, mars 2011.

[229] Ministère de l'Ecologie, du Développement Durable, des Transports et du Logement, *Plan national d'adaptation au changement climatique, Synthèse des éléments pouvant intéresser le Plan national de mobilisation pour les emplois et les métiers dans une économie verte*, Paris, 13 juillet 2010, p.6.

[230] OIT, *Green policies and jobs: a double dividend?*, Genève, Bureau International du travail, 2009, p.10.

Les collectivités locales aussi se tournent vers ces emplois. Aujourd'hui, 1 emploi sur 10 est environnemental.

Cependant, cette transition « verte » de l'économie doit être préparée. Comme l'espère la Commission européenne sur le long terme, le double dividende dégagé par une fiscalité sur carbone pourrait engendrer plus de 1,5 millions d'emploi au sein de l'Union à l'horizon 2020.

La fiscalité de l'environnement repose donc sur une théorie économique relativement ambiguë. Elle essaie de concilier la nécessité des recettes fiscales et le besoin croissant de protection environnementale.

SECTION II - LE PRINCIPE JURIDIQUE CARDINAL DU POLLUEUR PAYEUR

Si l'origine de la fiscalité de l'environnement est à chercher dans les sciences économiques, sa transposition en droit est fondamentale[231].

À cet effet, plus qu'un simple slogan[232], le droit de l'environnement a développé un vrai principe cardinal[233]: le principe du pollueur payeur.

Sa forme souple est souvent retenue en droit de l'environnement. « Un principe est une règle juridique établie par un texte en termes assez généraux destinée à inspirer diverses applications et s'imposant à une autorité supérieure »[234].

Sa définition étant flou (I), la reconnaissance de sa valeur juridique s'est faite de manière progressive (II).

---

[231] SABRAN PONTEVES Elzéar, *Les transcriptions juridiques du principe pollueur-payeur*, thèse dactyl., France, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille, 2004.

[232] DE SADELEER Nicolas, *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, Royaume-Uni, Oxford University press, 2005.

[233] Pour reprendre l'expression du Professeur. ASHIABOR Hope, « Fostering the development of renewable energy through green taxes and other instruments », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2005, p.298.

[234] CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001, p.673.

I) UNE AMBIGUITÉ INTRINSÈQUE

« L'importance des principes en droit de l'environnement s'explique par la difficulté qu'a le droit à agir sur les comportements individuels et collectifs, orientés par un calcul essentiellement économique. Les principes constituent, à côté des instruments économiques, une forme juridique susceptible d'orienter le système, tout en ménageant son autonomie.»[235].

Le principe du pollueur payeur n'échappe pas à cette règle. En effet, il reflète plutôt un contenu indéterminé (A) et des fonctions étendues (B).

A) UN CONTENU INDÉTERMINÉ

Il existe deux définitions du principe pollueur payeur (1) contribuant à favoriser les critiques (2).

1) Les deux définitions du principe

Deux définitions s'imposent.

Au sens strict[236], « le coût des mesures de prévention et de lutte contre la pollution […] arrêtées par les pouvoirs publics pour que l'environnement soit dans un état acceptable, »[237] doit être imputé au pollueur. Par exemple, les

[235] MORAND Charles Albert, *Pesée globale des intérêts : droit de l'environnement et aménagement du territoire*, Suisse, Helbing and Lichtenhahn, Séminaire octobre 1994, Faculté de Droit de Genève, 1996, p.47.

[236] Le PPP au sens strict est aussi appelé « PPP standard ». Voir PEARSON Charles S., « Testing the system: GATT + PPP= levy? », États-Unis, *Cornell International Law Journal*, vol.27, 1994, pp.553-575 citant J.Pezzey, « Market Mechanisms of pollution control: Polluter pays, economic and practical aspects », in *Sustainable development management: Principles and practice*, 1988.

[237] OCDE, *Recommandation sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international*, Paris, 26 mai 1972.

redevances pour service rendu sont une application du PPP au sens strict, dans la mesure où elles répercutent seulement le coût du service environnemental.

Le principe, au sens large, engendre une internalisation totale des coûts[238]. Dans cette optique, les taxes environnementales sont un outil efficace. Il faut donc tendre vers une application plus large, mais aussi plus efficace, du PPP.

Selon l'article L110-1-3° du Code de l'environnement, « 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 ». Sont expressément exclus les frais de réparation. Il ne s'agit pas du principe au sens strict. Pourtant « les États qui sont les plus fervents défendeurs du principe pollueur-payeur au sens strict sont souvent ceux qui s'opposent le plus à l'indemnisation des victimes des dommages de pollution ou à l'imposition de taxes sur l'émission de dioxyde de carbone ou sur l'énergie pour lutter contre le changement climatique »[239].

2) Perspective critique du principe

« L'apparente limpidité »[240] du principe soulève de sévères critiques[241]. En poussant le raisonnement plus loin, il justifie une limitation des coûts. Les pollueurs ne prennent en charge que les coûts de mesures antipollution, et non les mesures de réparation des victimes.

De fait, celui qui peut payer a le droit de polluer. Le risque est la création d'un droit à polluer: « les taxes […] s'apparentent plus à l'achat d'un droit de

---

[238] SMETS Henri, « Le principe pollueur payeur, un principe économique érigé en principe de droit de l'environnement ? », Paris, *Revue Générale du Droit International Public*, n°2, 1993, p.363.

[239] SMETS Henri, « Examen critique du principe pollueur payeur », in *Mélanges Alexandre KISS : Les hommes et l'environnement- Mankind and the environment : Quels droits pour le vingt-et-unième siècle ?* , Paris, Éditions Frison Roche, 1998, p.83

[240] DEJEANT-PONS Maguelone, FUCHS Olivier, *Pour une définition communautaire de la responsabilité environnementale: comment appliquer le principe pollueur payeur?*, Paris, Editions l'Harmattan, 2003, p.28.

[241] KETTLEWELL Ursula, « The answer to global pollution? A critical examination of the problems and potential of the polluter-pays principle », États-Unis, *Colorado Journal of International Environmental law and Policy*, Vol.3, n°2, 1992, pp.429-478.

polluer dans le chef du redevable qu'elles ne relèvent d'un véritable logique indemnisatrice »[242].

Or, ce principe a été créé pour inciter les pollueurs à dépolluer et à réparer le dommage. Il a une fonction plus préventive que répressive[243]. Toutefois, il a pu être avancé que sa finalité préventive n'était qu'indirecte[244].

Dans cette optique, la taxation est un outil clé. Le PPP a un rôle préventif et incitatif: le prix à payer devra être conséquent. Si celui-ci est trop bas (ou trop élevé, comme préconisé par l'OCDE en 1972[245]), le PPP ne sera pas incitatif pour le pollueur. Dans les deux cas, le pollueur préférera polluer que payer. Le prix n'est pas assez élevé pour être une réelle menace pour le pollueur; il préfère polluer. Le prix est trop élevé, le pollueur n'a pas les moyens de payer et décide de polluer.

Enfin, se pose la question des pollutions diffuses[246], pour lesquelles, la situation peut s'inverser. Les agriculteurs sont une illustration de ces « pollueurs payés »[247].

Malgré tout, du principe du pollueur-payeur, un glissement vers le principe utilisateur payeur, voire au principe pollueur sociétaire[248], peut se produire.

---

[242] De SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.43. Aussi; THALMANN Philippe, *Impôts écologiques, L'exemple des taxes CO2*, Lausanne, 1997.

[243] PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004, p.73.

[244] BONNEL Guillaume, *Le principe juridique écrit et le droit de l'environnement*, thèse dactyl., France, Université de Limoges, 2005, p.350.

[245] OCDE, *Recommandation sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international*, Paris, 26 mai 1972.

[246] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, pp.80-89

[247] OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, L.G.D.J., n °30/31 1995, p.284.

[248] OCDE, *Le principe du pollueur payeur et le commerce international*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 10 octobre 2003, p.36. Commissariat Général du Plan, « Le système des redevances : du principe pollueur payeur au principe pollueur sociétaire », in *Évaluation du dispositif des Agences de l'Eau*, Paris, La

Selon le Principe Utilisateur Payeur (PUP), l'utilisateur de la ressource supporte le coût total de production, de mise à disposition, voire d'élimination des ressources utilisées, y compris les coûts environnementaux et d'épuisement des ressources. Il est identique au principe du pollueur payeur pris au sens large.

Selon le Principe Pollueur Sociétaire (PPS), les pollueurs contribuent à la dépollution entre eux grâce à une mutualisation des services. Il concerne la gestion des ressources naturelles.

Ces derniers n'ont pas le même impact. Un principe protecteur payeur « impliquant l'obligation pour l'État de veiller à assurer une prise en charge collective des incidences dommageables que peuvent avoir pour les particuliers les politiques publiques de protection de l'environnement qu'il entend mettre en œuvre » est peut être une partie de la solution[249].

B) DES FONCTIONS COMPLÉMENTAIRES

Les différentes fonctions du principe pollueur payeur sont liées à sa lente évolution. Quatre fonctions peuvent être identifiées: l'intégration économique, la redistribution, la prévention, et la fonction curative[250].

Ces fonctions sont complémentaires et non exclusives.

Documentation française, Rapport au gouvernement, décembre 1997, p.97. HERTZOG Robert, « Les deux vies de la TGAP : une expression de plus en plus ambiguë du principe pollueur payeur », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.140-164. SMETS Henri, « Le principe utilisateur-payeur et son application dans la gestion de l'eau », MALJEAN-DUBOIS Sophie (éd.), *L'outil économique en droit international et européen de l'environnement*, Paris, Centre d'Études et de Recherches Internationales et Communautaires, Université d'Aix-Marseille, La Documentation française, 2002, pp.105-126.

[249] « Toujours est-il que parallèlement aux principes d'inspiration individualiste, tels que le principe pollueur payeur, dont l'originalité est en définitive, faible, et les potentialités limitées, peut-être conviendrait-il de promouvoir un principe complémentaire, moins simpliste, infiniment plus complexe à mettre en œuvre et incontestablement plus contraignant pour les autorités publiques, beaucoup plus proche en revanche des logiques qui sont celles de l'action publique. » HOUSTIOU René, «Vers un principe général du droit de l'environnement : le principe de protecteur payeur », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, p.576.

[250] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.65-68.

En matière économique, l'OCDE, dès le milieu des années 1970, note « que lorsque les mesures prises pour favoriser les objectifs socio-économiques particuliers des pays, tels que l'atténuation de graves déséquilibres interrégionaux, auraient l'effet accessoire de constituer une aide pour le contrôle de la pollution, l'octroi de cette aide ne serait pas incompatible avec le Principe Pollueur Payeur »[251].

Par ailleurs, la fonction redistributive[252] par le biais d'aides, doit être strictement encadrée. Cette aide doit être sélective, limitée (dans le temps et dans l'espace), et ne pas créer d'importantes distorsions sur le marché.

Le PPP a aussi une fonction curative[253]. Il contribue au financement de la réparation des dommages causés par le pollueur. Il faut internaliser le coût de la prévention et de la lutte contre la pollution, mais aussi internaliser le coût des dommages.

Entre autres exemples, le naufrage d'un pétrolier demande réparation des dommages écologiques et économiques conséquents aux fuites de pétrole en mer.

Enfin, ces fonctions ne sauraient exister en l'absence d'objectif préventif[254]. Le principe consiste alors à « privilégier la protection de l'environnement dont le coût doit être mis à la charge de celui qui rend nécessaire ces mesures de protection »[255].

---

[251] OCDE, *Recommandation sur la mise en œuvre du principe pollueur payeur*, Paris, 14 novembre 1974.

[252] THUNIS Xavier, « Le principe du pollueur payeur : de l'imputation des coûts à la détermination des responsabilités », in *Stratégies de développement durable : développement, environnement ou justice sociale*, Belgique, Presses Universitaires de Namur, 2010, p.196.

[253] PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004, p.77.

[254] La *Convention sur la protection de l'environnement marin de l'Atlantique du Nord-est* (Convention OSPAR), signée à Paris le 22 septembre 1992, dispose que les « frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur ».

[255] JÉGOUZO Yves, « Les principes généraux du droit de l'environnement », Paris, *Revue Française du Droit Administratif*, 12 (2), mars/avril 1996, p.214.

Il s'inscrit en compatibilité avec le principe de précaution. « En cas de risques 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 »[256].

La fiscalité de l'environnement comme application du pollueur payeur est une de ces mesures effectives.

II) LA LENTE CONSTRUCTION DU PRINCIPE

Il convient de préciser que le Principe du Pollueur Payeur (PPP) est plus vaste que la théorie économique « pigouvienne » d'externalités des coûts[257]. Il s'applique à la fiscalité, mais aussi à la règlementation, au système volontaire et aux marchés de permis, faisant peser des obligations sur le pollueur qui devra justifier les atteintes à l'environnement.

Il repose sur l'adage « celui qui pollue, paye ». Il ne s'agit pas pour le « pollué de payer pour se protéger »[258]. Son passage du droit international (A) au droit interne (B) ne se fait pas de manière uniforme.

A) DES DISPARITÉS EN DROIT INTERNATIONAL

En matière de principe du pollueur payeur, c'est « par le droit international qu'un véritable principe juridique s'est forgé »[259]. Il convient de distinguer le niveau international (1) du niveau régional (2).

---

[256] ONU, *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement,* PNUE, 1992.

[257] GODARD Olivier, « Le principe pollueur payeur, une norme politique à la confluence de plusieurs inspirations », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.53-71.

[258] PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004, p.73.

[259] HERTZOG Robert, « Les trois âges de la fiscalité de l'environnement », Paris, *Les Cahiers du CNFPT*, nº38, avril 1993, p.136.

1) Des affirmations internationales peu contraignantes

En 1972, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) définit le PPP dans une série de recommandations. « Appliqu[é] pour l'imputation des coûts de mesures de prévention et de lutte contre la pollution, [il] favorise l'emploi rationnel des ressources limitées de l'environnement tout en évitant des distorsions dans le commerce et les investissements internationaux »[260].

Au début des années 1990, il connaît un nouvel essor au sein de l'OCDE qui préconise une « gestion durable et économiquement efficace des ressources d'environnement » à travers l'internalisation des coûts de prévention et de lutte contre la pollution, et l'internalisation du coût des dommages[261].

Progressivement, de plus en plus de conventions internationales[262] vont y faire référence. Mais les rédactions trop larges des articles et l'absence de réelles contraintes juridiques sont des freins à une réelle application.

---

[260] OCDE, *Recommandation sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international*, C (72) 128 Final, Paris, 26 mai 1972.

[261] OCDE, *Recommandation relative à l'utilisation des instruments économiques dans les politiques de l'environnement*, C (90) 177 Final, Paris, 31 janvier 1991.

[262] Par exemple : « Les États doivent coopérer pour développer encore le droit international en ce qui concerne la responsabilité et l'indemnisation des victimes de la pollution et d'autres dommages écologiques que les activités menées dans les limites de la juridiction de ces États ou sous leur contrôle causent à des régions situées au-delà des limites de leur juridiction ». ONU, *Déclaration de Stockholm*, PNUE, 1972, principe 22. La *Convention sur la protection et l'utilisation des cours d'eau transfrontières et des lacs internationaux*, signée à Helsinki en mars 1992, les « parties sont guidées par […] le principe pollueur payeur, en vertu duquel les coûts des mesure de prévention, de maîtrise et de réduction de la pollution sont à la charge du pollueur ». La *Convention sur la protection de l'environnement marin de la zone de la mer Baltique*, signée à Helsinki le 9 avril 1992, les « parties contractantes appliquent le principe pollueur payeur ». La *Convention sur la protection de l'environnement marin de l'Atlantique du Nord-est*, signée à Paris le 22 septembre 1992, les « parties appliquent 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 ». La *Convention sur la protection du milieu marin et du littoral de la Méditerranée*, signée à Barcelone en 1995, les « parties contractantes appliquent le principe pollueur payeur en vertu duquel les coûts de mesures visant à prévenir, combattre et réduire la pollution doivent être supportés par le pollueur, en tenant compte de l'intérêt général ».

La Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement de 1992 reconnait le PPP.

Le « principe 16 » déclare que « les autorités nationales devraient s'efforcer de promouvoir l'internalisation des coûts de protection de l'environnement et l'utilisation d'instruments économiques, en vertu du principe selon lequel c'est le pollueur qui doit assumer le coût de la pollution, dans le souci de l'intérêt public et sans fausser le jeu du commerce international et de l'investissement »[263].

Malheureusement, la Déclaration n'a pas de valeur contraignante.

Les évolutions qui ont pu avoir lieu ont été plus ou moins décevantes. Souvent, les cycles longs de conférences aboutissent au même type d'accord[264].

2) Un principe communautaire établi

L'Union européenne amorce sa politique environnementale dès les années 1970[265]. La communication de la Commission européenne du 3 mars 1975, reprenant les avis de l'OCDE, précise le rôle des normes et redevances dans l'application du principe pollueur payeur.

« Les personnes physiques et morales, de droit privé ou public, responsables d'une pollution doivent payer les frais de mesures nécessaires pour

---

[263] ONU, *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement,* PNUE, 1992, art. 16.

[264] En décembre dernier, lors de la 16e Conférence, les 194 pays membres à la Convention-cadre des Nations unies sur le changement climatique sont parvenus, un an après la conférence de Copenhague, à plusieurs décisions sur le régime de lutte contre le changement climatique après 2012. L'enjeu principal de la conférence était de faire adopter par la convention-cadre des Nations unies l'accord politique de Copenhague, et de décider de la suite à donner au protocole de Kyoto. Les objectifs de réduction des émissions des pays industrialisés pour 2020 sont désormais inscrits dans le cadre de la convention climat, et un dispositif pour enregistrer et vérifier les actions des pays en développement est mis en place. L'accord de Copenhague est désormais intégré à la Convention sur le climat.

[265] La Commission européenne exécute son premier programme d'action en matière d'environnement entre 1973 et 1976. Commission européenne, *Direction générale de l'environnement : brochure d'information*, Office des publications de l'Union européenne, 2002, p.9.

éviter cette pollution ou la réduire, afin de respecter les normes et les mesures équivalentes permettant d'atteindre les objectifs de qualité ou, lorsque ces objectifs n'existent pas, afin de respecter les normes et les mesures équivalentes fixées par les pouvoirs publics [266] ».

Apparaissant dans de nombreuses directives[267], le PPP ne recevra « ses lettres de noblesse »[268] qu'en 1992 dans le Traité de Maastricht dans une succession d'autres principes environnementaux. « La politique de la Communauté dans le domaine de l'environnement 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 »[269].

Progressivement, le principe sera repris[270], dans les différents programmes environnementaux qui se sont succédés, depuis 1973[271].

---

[266] Conseil de l'Union européenne, Recommandation 75/436/Euratom, CECA, CEE du Conseil du 3 mars 1975 relative à l'imputation des coûts et à l'intervention des pouvoirs publics en matière d'environnement, *JOUE*, 25 juillet 1975, pp.1-4.

[267] Directive 75/442/CEE du 15 juillet 1975 relative aux déchets, *JOUE*, 25 juillet 1975, pp.39-41. Directive 75/439/CEE du 16 juin 1975 concernant l'élimination des huiles usagées, *JOUE*, 25 juillet 1975, pp.23-25. Directive 78/319/CEE du 20 mars 1978 relative aux déchets toxiques et dangereux, *JOUE*, 13 décembre 1978, pp.43-48. Directive 84/631/CEE du 6 décembre 1978 relative à la surveillance et au contrôle dans la Communauté des transferts transfrontaliers de déchets dangereux, *JOUE*, 13 décembre 1984, pp.31-41. Directive 91/156/CEE du 18 mars 1991 modifiant la directive 75/442/CEE relative aux déchets, *JOUE*, 26 mars 1991, pp.32-37.

[268] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.60.

[269] Traité sur l'Union Européenne (Traité de Maastricht), 1992, *JOUE,* 29 juillet 1992, art. 130R, para. 2 (devenu art. 174 para. 2).

[270] Dans le deuxième programme d'action (1977 -1981), le principe pollueur payeur a, à nouveau, été défini comme un instrument d'harmonisation du marché commun. Son objet est d'interdire l'octroi de subventions aux pollueurs si celles-ci créent des distorsions importantes dans les échanges communautaires (Conseil de l'Union européenne, « Résolution du 17 mai 1977 concernant la poursuite et la réalisation d'une politique et d'un programme d'action des Communautés européennes en matière d'environnement », *JOUE*, 13 juin 1977, p.1). Dans le troisième programme, son rôle d'incitant pour réduire la pollution et promouvoir les technologies propres a été mis en exergue (Conseil de l'Union européenne, Résolution du 7 février 1983 concernant la poursuite et la réalisation d'une politique et d'un programme d'action des Communautés européennes en matière d'environnement, *JOUE*, 17 février 1983, p.1).

[271] « Le choix de la forme juridique des programmes d'action, déclaration ou résolution de la Commission et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil crée une « double origine, une double revendication […] pour l'action environnementale,

C'est le quatrième programme[272] qui passe d'une internalisation partielle vers l'internalisation totale. Il conduit à la mise en place d'un système de responsabilité étendue, pour les dommages causés à l'environnement, ainsi qu'à l'adoption d'instruments économiques.

Le cinquième programme évoque l'élargissement des instruments fiscaux (taxes et prélèvements, mesures fiscales d'encouragement, aides d'État) qui devront « prendre une place de plus en plus grande » pour permettre d'« internaliser tous les coûts économiques externes »[273].

En 2000, une communication appelle à utiliser les taxes pour protéger l'environnement et améliorer la compétitivité de l'UE[274]. L'année d'après, le sixième programme d'action environnementale fait référence derechef à la taxation comme moyen de gérer l'utilisation des ressources[275].

---

mais aussi la confirmation du souci des États à préserver leurs compétences en la matière ». Les programmes pourtant postérieurs à l'Acte unique ont utilisé cette même forme juridique.» LE MORVAN D., « Environnement et énergie en droit communautaire », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. MASCLET Jean-Claude, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, pp.11-25.

[272] Conseil de l'Union européenne, « Quatrième programme d'actions pour la période 1987-1992 », *JOUE*, 7 décembre 1987, p.1.

[273] Conseil de l'Union européenne, « Résolution du 1er février 1993, concernant un programme communautaire de politique et d'action en matière d'environnement et de développement durable: Programme communautaire de politique et d'action pour l'environnement et le développement durable et respectueux de l'environnement », *JOUE*, 17 mai 1993, p.1.

[274] Commission européenne, *Concilier nos besoins et nos responsabilités en intégrant les questions d'environnement dans la politique économique*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, COM 2000(576) final, 20 septembre 2000, et Commission européenne, *Tax policy in the European Union: priorities for the years ahead,* Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, COM(2001)260 final, 10 octobre 2001.

[275] Il convient d'« établir un système communautaire de responsabilité, ce qui nécessite entre autres une législation communautaire en matière de responsabilité environnementale ». « Un instrument essentiel pouvant influencer le comportement des consommateurs est l'utilisation optimale de la taxation relative à l'environnement. Ces taxes doivent cependant être appliquées de façon à éviter toute perturbation du fonctionnement du marché intérieur et à maximiser le bénéfice environnemental. Il existe également des arguments solides en faveur d'un allègement de la charge fiscale pour les domaines que l'UE cherche à soutenir, tels que l'emploi, et de son transfert vers la consommation d'énergie et de ressources et/ou la pollution.» Parlement européen, Conseil européen, Décision n°1600/2002/CE du 22 juillet 2002 établissant le sixième programme d'action communautaire pour l'environnement, *JOUE*, 2002, p.1, arts. 3.8 et 5.2.

L'Union reconnaît une interprétation large du principe pollueur payeur par la mise en œuvre de versements proportionnels à la pollution (taxes ou redevances), à la ressource utilisée ou aux dommages causés (indemnisation) et d'une couverture des coûts de lutte et de prévention.

Il s'ensuit que le PPP fait partie de l'acquis communautaire. Il devient opposable aux États de l'espace économique européen et aux États adhérents[276].

B) UNE EXISTENCE INCONTESTÉE EN DROIT FRANÇAIS

Les différents traités internationaux signés par les États ont des conséquences directes sur les droits internes. Leur influence peut être plus indirecte dans les pays de tradition anglo-saxonne où une loi de transposition est nécessaire[277]. Le droit communautaire inspire, transforme et renouvèle les droits internes[278].

Influencé par le droit international[279] et le droit communautaire, le principe pollueur payeur émerge progressivement en droit français (1). Le système des Agences de l'Eau est l'illustration d'une application spécifique (2).

---

[276] OCDE, *Le principe du pollueur payeur et le commerce international*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 10 octobre 2003, p.22.

[277] Cette question est traitée dans les manuels de droit international public en général et dans les manuels de droit international de l'environnement en particulier. COMBACAU Jean, SUR Serge, *Droit international public*, Paris, Montchrestien, Collection Domat Droit public, 5ème éd., 2001. DAILLIER Patrick, PELLET Alain, *Droit international public*, 7ème édition, Paris, L.G.D.J., 2002. NGUYEN QUOC Dinh, *Droit international public : formation du droit, sujets, relations diplomatiques et consulaires, responsabilité, règlement des différends, maintien de la paix, espaces internationaux, relations économiques, environnement*, Paris, L.G.D.J., 2002. ARBOUR J.-Maurice, *Droit international de l'environnement*, Cowansville, Québec, Éditions Yvon Blais, 2006. BEURIER Jean-Pierre, KISS Alexandre, *Droit international de l'environnement*, Paris, Éditions A. Pedone, Études Internationales, 3ème éd., 2004. LAVIEILLE Jean-Marc, *Droit international de l'environnement*, Paris, Ellipses, 2004.

[278] Pour reprendre les actions du droit communautaire sur le droit public de l'environnement. SAUVÉ Jean-Marc, « Conclusions », *Le juge administratif et le droit communautaire de l'environnement*, Bruxelles, Association des Conseils d'États et des juridictions suprêmes de l'Union européenne, 28 janvier 2008, p.7.

[279] PELISSIER Gilles, « Le principe du pollueur payeur dans la jurisprudence administrative », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, juillet/août 2001, nº90, p.167.

1) Une reconnaissance constitutionnelle récente

Il faut attendre 1995 et la loi Barnier, pour que soit inscrit le Principe du Pollueur Payeur de manière explicite. C'est « le principe 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 »[280].

Mais cette définition est « trop étroite, car elle ne recouvre ni les dommages (internalisation totale), ni les taxes, redevances et amendes de pollution »[281].

Les études par le juge restent floues[282], l'avancée majeure du PPP est récente. « Toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause à l'environnement, dans les conditions définies par la loi »[283].

Depuis 2004, le PPP est sous-jacent dans la Charte de l'Environnement[284]. La pertinence du texte a pu être soulevée[285].

---

[280] Loi nº95-101 du 2 février 1995 relative au renforcement de la protection de l'environnement (dite Loi Barnier), *JO*, 3 février 1995, p.1840. Cette loi a été insérée dans la partie relative aux principes généraux du Code rural à l'art. L 110-1-II-3. KISS Alexandre, « Les principes généraux de droit internationaux de l'environnement sont-ils reflétés par le Code de l'Environnement ? », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, numéro spécial, 2002, pp.15-20.

[281] SMETS Henri, « Le principe du pollueur payeur, un principe évolutif », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, juillet/août 2001, nº90, p.157.

[282] « Mme Sylvie X... […] doit être regardée comme la détentrice de ladite exploitation, […] sans qu'y fasse obstacle le principe pollueur payeur mentionné à l'article L. 200-1 du code rural ». Cour administrative d'appel, Douai, *Mme X.*, 8 mars 2000, N°96DA00721.

[283] Loi constitutionnelle nº2005-205 du 1er mars 2005 relative à la Charte de l'environnement, *JO*, 2 mars 2005, p.3697, art. 4.

[284] CAUDAL Sylvie, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, 2005, pp.237-243.

[285] « L'adossement à la Constitution a pu apparaître comme une complication inutile conduisant à un découpage entre la mention de l'environnement dans le Préambule de la Constitution et le renvoi à une charte annexée à la Constitution mais formellement en dehors.» PRIEUR Michel, « La Charte de l'environnement: droit dur ou gadget politique? », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, nº4, 2008, p.53. Voir aussi: BAUDU A., « La Charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique », Paris, Revue Juridique de l'Environnement, nº2, 2008, p.157; CAUDAL Sylvie, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, 2005, pp.237-243; MARTIN G., « Observations d'un privatiste sur la Charte de l'environnement », France, *Revue du Droit Public et de Science Politique*, n°5, 2004, page 1207-1209. Le Sénateur BADINTER résume le projet « en

Cette solution paraît critiquable à plus d'un titre.

D'abord, l'expression « toute personne » regroupe une grande catégorie mettant à égalité les entreprises, les particuliers, l'administration et les associations.

Ensuite, il faut savoir dans quelle mesure « contribuer ». La notion est trop imprécise.

Enfin, « la réparation des dommages » ne fait pas explicitement référence à une contribution financière. Pourtant, dans certains cas, la remise en l'état est difficile, voire impossible.

Rapidement, les juridictions suprêmes ont eu à se prononcer sur la Charte. Étudiant des mesures prises concernant la sécurité maritime et la protection de l'environnement, le Conseil Constitutionnel précise que, dans ce cadre, le législateur ne méconnait pas le principe du développement durable énoncé par l'article 6 de la Charte de l'environnement[286].

Par ailleurs, par ordonnance du 29 avril 2005, le juge administratif affirme qu'en adossant à la Constitution une Charte de l'environnement qui proclame à son article 1er que « chacun a le droit de vivre dans un environnement équilibré et respectueux de la santé », le législateur a entendu ériger le droit à l'environnement en « liberté fondamentale » de valeur constitutionnelle[287].

---

trois mots : la suffisance, l'inutilité et la confusion ». Il est considéré comme une sorte de gadget idéologique portant, de surcroît, atteinte au principe de laïcité puisqu'elle prend des positions scientifiques qui violent la neutralité républicaine. Sénat, « débats », *Journal Officiel du Sénat*, 23 juin 2004.

[286] CC, *Décision relative à la création du registre international français concernant l'immatriculation des navires*, n°2005-514 DC, 28 avril 2005, *JO*, 4 mai 2005, p.7702.

[287] TA, Châlons-en-Champagne, *Ordonnance*, n°0500828, *JO*, 29 avril 2005. Voir GROUD Hervé, PUGEAULT Serge, « Le droit à l'environnement, nouvelle liberté fondamentale », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 2005, p.1357. MATHIEU Bertrand, « Observations sur la portée normative de la Charte de l'Environnement », Paris, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2004, n°15. JEGOUZO Yves, « Quelques réflexions sur le projet de charte de l'environnement », Paris, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2004, n°15. JEGOUZO Yves, « Charte de l'environnement : ni l'enfer vert, ni le paradis », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 2004, n°21, p.1105.

Si aujourd'hui la Charte est un « instrument mystérieux »[288], elle ne serait qu'un reflet de la définition du développement durable[289], voire du PPP. Le principe « ne connaît finalement aucune application, mais seulement des solutions qui ne lui sont pas contraires, qui peuvent parfois aller dans le sens de l'un de ses objectifs, mais qui, parce qu'elles ne sont pas fondées sur son application, ne sont pas susceptibles d'en satisfaire toutes les prescriptions »[290].

2) Une application concrète: les Agences de l'Eau

Avant même la reconnaissance formelle du PPP, le système des Agences de l'Eau apparaît précurseur.

Ces Agences[291], créées en 1964[292], poursuivent différents objectifs: la lutte contre le réchauffement climatique, la préservation de la biodiversité, l'assainissement et le partage des eaux[293]. Dans cette optique, elles appliquent le principe du pollueur payeur grâce à un système de redevances.

---

[288] PRIEUR Michel, « La Charte de l'environnement: droit dur ou gadget politique? », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°4, 2008, p.65.

[289] Assemblée Nationale, *Rapport d'information sur la Charte de l'environnement et le droit européen*, Paris, Délégation de l'Assemblée Nationale pour l'Union Européenne, n°1372, 2004, p.45.

[290] PELISSIER Gilles, « Le principe du pollueur payeur dans la jurisprudence administrative », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, juillet/août 2001, n°90, p.171.

[291] Les Agences de l'Eau sont au nombre de six: Adour-Garonne, Artois-Picardie, Loire-Bretagne, Rhin-Meuse, Rhône-Méditerranée-Corse, Seine-Normandie. Les décrets n°2007-981 et n°2007-985 du 15 mai 2007, *JO*, 16 mai 2007, p.9422, précisent le régime applicable aux agences de l'eau. Voir Assemblée Nationale, *Rapport d'information sur la mise en application de la loi n°2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques*, Paris, Commission des affaires économiques, de l'environnement et du territoire, n°626, 2008.

[292] Loi n°64-1245 du 16 décembre 1964 sur le régime et la répartition des eaux et la lutte contre la pollution, *JO*, 18 décembre 1964, p.11258. Cette loi fixe des objectifs de qualité par cours d'eau dans chaque département. Elle crée les organismes de bassin (agences et comités de bassin). Le territoire français est divisé en six grands bassins hydrographiques, chacun comportant une structure consultative (les comités de bassin composés des représentants de l'État, des collectivités locales et des usagers de l'eau) et un organisme exécutif. Cette loi, très innovante, inspirera la directive cadre européenne. Cependant, son système de redevance original est non-conforme à la Constitution. En effet, les taux des redevances sont décidés, non par le Parlement, mais par les comités de bassin, ce qui génère des problèmes de contrôle et de transparence de l'utilisation de ces ressources financières.

[293] Agence de l'Eau Adour-Garonne, *Rapport de développement durable pour 2009*, France, Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de l'Aménagement du Territoire, 2010, pp.3-6-12.

Placées sous la tutelle de l'État, les Agences sont dotées de la personnalité juridique et de l'autonomie financière[294]. Corrélativement, elles ont en charge de faciliter les actions d'intérêt commun du bassin hydrographique par l'attribution de subventions et de prêts. Les redevances ont largement financé de nombreuses installations antipollution et des opérations de gestion des eaux des bassins. Elles soutiennent les programmes d'assainissement et de dépollution industrielle, la lutte contre les pollutions d'élevage et la maîtrise des pollutions d'origine agricole.

Ce système a d'ailleurs évolué à partir de 2006, pour mieux prendre en compte la protection de l'environnement.

Les redevances de prélèvement et de pollution[295], collectées auprès des usagers, s'apparentent à un prélèvement fiscal, dont le volume est devenu très important. La tarification est basée sur l'eau, en tant que ressource rare, et sur le coût des dommages causés à l'environnement. L'assiette de la redevance est fixée en fonction du volume d'eau consommé, et son produit est affecté aux charges de fonctionnement et d'investissement du service[296].

Selon le Conseil d'État, toute augmentation des redevances à des fins purement budgétaires, serait illégale[297]. C'est une vraie reconnaissance de la fiscalité environnementale.

---

[294] Art. 14 de la Loi sur l'eau du 16 décembre 1964, *JO*, 18 décembre 1964 et rectificatifs les 15 janvier et 6 février 1965, codifié aux art. L 213-5 et L 213-6 du Code de l'Environnement.

[295] Depuis la loi LEMA (Loi n°2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'Eau et les Milieux Aquatiques, dite loi LEMA, *JO*, 31 décembre 2006, p.20285), l'Agence établit et perçoit auprès des personnes publiques et privées des redevances pour pollution de l'eau, pour modernisation des réseaux de collecte, pour pollutions diffuses, pour prélèvement sur la ressource en eau, pour stockage d'eau en période d'étiage, pour obstacle sur les cours d'eau et pour protection du milieu aquatique.

[296] Circulaire n°6/DE du 15 février 2008 relative à l'application des redevances prévues aux art. L.213-10-1 et suivants du Code de l'Environnement, texte non paru au JO.

[297] CC, Décision n°83-166 DC, Loi relative au prix de l'eau en 1984, *JO*, 23 septembre 1983, p.3875 et CE, Société stéphanoise des eaux et Ville de Saint-Etienne, n°156175-156509, 30 septembre 1996, *Rec.*, p.355.

Ainsi, l'école française[298] des Agences de l'Eau illustre-t-elle une mise en œuvre efficace du PPP.

Conséquemment, le PPP est le principe juridique fondateur de la fiscalité de l'environnement. Il a su s'imposer sur la scène juridique aux niveaux international et national jusqu'à devenir « un principe unanimement reconnu »[299]. Cependant, certaines ambigüités existent. Il ne doit pas devenir « l'objet d'un processus de propagandisation, d'instrumentalisation et de détournement »[300].

S'il a pu être qualifié de « vieilli »[301], il n'est pas obsolète. La fiscalité de l'environnement en reste une application efficace et moderne, malgré les questions qu'il soulève.

---

[298] À l'instar du modèle français, chez nos voisins européens, un système comparable a été mis en place. Ainsi, en Allemagne, une redevance sur les eaux usées a été mise en place au début des années 1980. La simple annonce de l'instauration de la redevance a incité les trois-quarts des entreprises privées, et les deux-tiers des municipalités à modifier leurs systèmes de traitement des eaux usées. La crainte de la redevance a incité significativement les pollueurs à investir dans des mesures de lutte antipollution. BARDE J.P., SMITH S., « Environnement : les instruments économiques sont-ils efficaces ? », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *L'Observateur de l'OCDE*, n°204, février-mars 1997, p.24. De plus, dans un but de coopération internationale, les Agences françaises entretiennent aujourd'hui des relations avec des organismes similaires à travers le monde entier (Sénégal, Canada, Vietnam…).

[299] SMETS Henri, « Les exceptions admises au principe du pollueur payeur », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International, Dossier : l'entreprise et son environnement – Contraintes juridiques et incitations économiques (II)*, tome 20, n°2, 1994, p.211.

[300] Concernant le principe de précaution, voir par exemple COUTEL Charles, « Le principe de précaution: précaution, philosophie et droit », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, n°115, janvier/février 2004, p.172.

[301] SMES Henri, « Examen critique du principe pollueur payeur », in *Mélanges Alexandre KISS : Les hommes et l'environnement- Mankind and the environment : Quels droits pour le vingt-et-unième siècle ?* , Paris, Éditions Frison-Roche, 1998, p.95.

CHAPITRE 2 -ÉTUDE DES CARACTÉRISTIQUES DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT

Après avoir identifié les sources économiques et juridiques, l'étude de la fiscalité environnementale amène à s'interroger sur ses principales caractéristiques. La politique fiscale, depuis longtemps établie, a ses propres lois[302]. Celles-ci sont liées aux trois fonctions classiques de l'impôt.

Les choix fiscaux sont avant tout politiques. Cette fonction renvoie à la légitimité de l'impôt. Elle est établie par la souveraineté fiscale et passe par une utilisation légitime de l'impôt, pour financer les institutions et les politiques publiques.

La fonction sociale de l'impôt renvoie à la redistribution des revenus par l'impôt. Les déterminants de la redistribution sont complexes et difficiles à apprécier empiriquement[303].

La fonction territoriale de l'impôt s'intéresse aux inégalités qui résultent de la taxation, pour traiter plus favorablement les territoires fragiles[304].

Ces fonctions doivent être prises en considération lors de l'élaboration de l'instrument fiscal flexible[305] (Section I) devant atteindre des objectifs environnementaux durables (Section II).

---

[302] LAURÉ Maurice, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, p.5.

[303] LEROY Marc, « Essai de sociologie de la réforme fiscale », in LEROY Marc (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal*, Paris, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2005 p.81.

[304] LEROY Marc, « Découvrir la sociologie fiscale », Paris, *Regards croisés sur l'économie*, La Découverte, 2007, n°1, p.97.

[305] Le terme « instrument flexible » est à différencier de la « politique dite de flexibilité fiscale ». Cette politique a été conduite aux États-Unis dans les années 1960. « Les taux d'imposition des revenus et des bénéfices [étaient] alors ajustés en fonction des besoins de prévention de la surchauffe économique, ou, au contraire, de soutien de l'activité. La régulation de l'économie par le taux d'imposition fut ensuite abandonnée, en raison des transferts de

SECTION I - FLEXIBILITÉ DE L'OUTIL FISCAL

La qualité d'un droit se mesure « à sa faculté d'adaptation aux évolutions sociales, économiques et techniques et à sa faculté de conciliation avec les autres branches du droit avec lesquelles elle est en relation, voire en concurrence ou en contradiction »[306].

Le droit fiscal face aux évolutions environnementales sait s'adapter.

Tout en s'inscrivant dans une conception classique, la fiscalité de l'environnement est une véritable entorse aux principes du droit fiscal (I). Cette application nouvelle a des conséquences techniques et administratives dans la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale (II).

I) DES LIMITES THÉORIQUES

Le droit fiscal dispose de sa propre logique[307].

Les principes de base doivent être respectés dans l'élaboration de toute fiscalité. « La conception classique [des finances publiques] a donc mis l'accent sur l'étude des règles juridiques qui s'efforçaient de concilier l'activité financière de l'État et le respect des droits individuels. En conséquence, elle a mis sur pied un corps de vigoureux principes qualifiés d'orthodoxie financière. La plupart de

---

compétence au profit de l'exécutif qu'elle impliquait, comme de la préférence finalement retenue pour un pilotage prioritaire de l'économie par la monnaie. ». CASTAGNÈDE Bernard, *La politique fiscale*, Presses Universitaires de France, Paris, Que sais-je ?, 2008, p.13.

[306] SAUVÉ Jean-Marc, « Intervention de clôture », *Bicentenaire du décret impérial du 15 octobre 1810 relatif aux manufactures et ateliers qui répandent une odeur insalubre ou incommode*, Rennes, 20-21 mai 2010, p.6.

[307] LAURÉ Maurice, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, p.5.

ceux-ci (l'unité ou l'universalité) étaient d'incontestables règles législatives et coutumières »[308].

Concernant la fiscalité environnementale, ces orthodoxies fiscales risquent d'être malmenées[309] et de mettre à mal le principe de consentement à l'impôt[310]. L'application est ici originale.

Il s'agit d'une part, du principe de non affectation des recettes aux dépenses (A), et d'autre part, du principe d'égalité devant l'impôt (B).

A) UN PRINCIPE INADAPTÉ DE NON-AFFECTATION DES RECETTES AUX DEPENSES

Le principe fondamental de non-affectation des recettes aux dépenses souffre de nombreuses exceptions (1). Son application en fiscalité de l'environnement est à relativiser (2).

1) Les nombreuses exceptions du principe

L'article 18 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959, comme la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) de 2001, proscrit l'affectation des recettes dans le budget de l'État, sous réserve de dérogations[311].

---

[308] LALUMIERE Pierre, « Les cadres sociaux de la connaissance financière », Paris, L.G.D.J., *Revue de science et de législation financière*, n°1, 1963, p.40.

[309] CAUDAL-SIZARET Sylvie, « L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, n°90, pp.32-46.

[310] Le consentement à l'impôt est un principe selon lequel l'impôt ne peut être juridiquement, valablement prélevé, si son redevable n'a pas manifesté son accord. C'est une règle du droit français du Moyen-âge reprise par l'Assemblée constituante le 17 juin 1789 et consacrée dans la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. BELTRAME Pierre, « Le consentement à l'impôt: devenir d'un grand principe », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, L.G.D.J., 1995, n°51, pp.82-86. Au Royaume-Uni, selon la *Grande Charte (Magna Carta)* : « Aucun impôt ou aide ne sera imposé, dans Notre Royaume, sans le consentement du Conseil Commun de Notre Royaume », 15 juin 1215.

Ce principe fondateur du droit fiscal garantit une transparence des finances publiques[312], une meilleure solidarité nationale, et un minimum de dépenses inutiles. Il s'applique aux collectivités territoriales et à l'État. Cependant, il a toujours souffert d'exceptions. Pour l'État, les budgets annexes, et autres comptes spéciaux, viennent le mettre en échec[313].

De plus, cette affectation risque d'inciter les redevables à demander des subventions et des aides. Selon la thèse du « juste retour »[314], ils sollicitent la somme exacte qu'ils ont versée sous forme de taxe.

Il est intéressant de noter que ce fléchage des recettes est aussi exclu dans certains pays de tradition anglo-saxonne (États-Unis, Canada). Le système de retour des recettes aux opérateurs économiques taxés, est proscrit. Au surplus, il implique d'importantes distorsions, en particulier en matière de concurrence[315].

2) Une meilleure visibilité de la fiscalité de l'environnement

Les taxes environnementales vont être affectées au budget de l'État: plus les taxes sont élevées, plus les ressources sont importantes.

Mais il est difficile de concevoir une fiscalité de l'environnement sans faire cas de l'affectation des recettes aux dépenses[316]. Grâce à ce principe, celle-ci « est

---

311 Ordonnance portant loi organique relative aux lois de finances n°59-2 du 2 janvier 1959, *JO*, 3 janvier 1959, p.180.Loi organique relative aux lois de finances nº 2001-692 du 1er août 2001, *JO*, 2 août 2001, p.12480.

312 Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.346.

313 Assemblée nationale, *Projet de loi de Finances pour 2011*, 29 septembre 2010, p.127.

314 SAINTENY Guillaume, « Quelle fiscalité de l'environnement ? », Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement*, École des Mines de Paris, nº11, Juillet 1998, p.8.

315 HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, nº47, p.120.

316 LAMARQUE Jean, « Le droit fiscal de l'environnement », Paris, *Revue juridique de l'environnement*, nº3-4, 1976, p.165.

mieux acceptée, démontre son utilité, et garantit la pérennité des actions financées »[317].

Cependant, lorsque les activités polluantes taxées s'arrêtent, la source de financement s'arrête aussi.

Le cas d'école est celui de la disparition du marché d'un produit polluant remplacé par un substitut non polluant ou interdit par une nouvelle norme[318].

Toutefois, si les personnes taxées ne polluent plus, le financement disparaît, cela n'est pas forcément le cas de la pollution.

La pollution peut mettre des années, voire des siècles à disparaître[319]. Et incontestablement, il est difficile d'en justifier le coût actuel. En cas de non-affectation des recettes aux dépenses, le financement provient du budget général de l'État[320].

L'affectation peut être incitative pour les assujettis, qui s'assurent alors que l'imposition contribue effectivement aux politiques environnementales.

Il est vrai que la recette peut ne pas être attribuée au financement de la réparation du dommage causé. En effet, il est facile de reverser le produit d'une taxe à la lutte contre une autre pollution[321]. La confusion pour le redevable est évitée par la non-affectation.

---

[317] Assemblée Nationale, *Pour un développement durable : une fiscalité au service de l'environnement*, Paris, Commission des Finances, n°1000, 1998, p.28.

[318] C'est le cas de la TGAP sur les lessives dont le taux varie en fonction de la teneur en phosphate. Pour 2009, les taux étaient les suivants: teneur inférieure à 5%: 40,66euros, teneur comprise entre 5% et 30%: 175,13 euros, teneur supérieure à 30%: 291,88 euros. Depuis 2010, l'usage de phosphate est interdit. La TGAP lessive perd une grande partie de son objet.

[319] OMC, PNUE, *Commerce et Changement climatique*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009, p.10.

[320] OCDE, *Le principe du pollueur payeur et le commerce international*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 10 octobre 2003, p.22.

[321] LONDON Caroline, *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, Paris, L.G.D.J, Systèmes Droit, 2001, p.32.

Concernant les collectivités territoriales, l'affectation des recettes aux dépenses est relativement fréquente[322].

En ce sens, la taxe de séjour[323], instaurée au début du XXème siècle, devait faire participer les vacanciers aux frais engendrés par leur venue. Son affectation à la préservation des sites protégés est une éventualité.

A la lumière de ces éléments, il faut admettre que le principe de non-affectation des recettes aux dépenses souffre de nombreuses exceptions. En matière de fiscalité environnementale, il ne saurait être totalement appliqué ou condamné.

B) UN PRINCIPE SOUPLE D'ÉGALITE DEVANT L'IMPÔT

L'impôt, au centre des relations entre l'État et le contribuable, a une valeur démocratique capitale[324]. La nécessité des contributions est évoquée à l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789. Elle justifie notamment la lutte contre la fraude[325].

En France, le Conseil Constitutionnel est souvent appelé à se prononcer sur les deux branches du principe d'égalité devant l'impôt (1). Son application en fiscalité environnementale doit aussi être respectée (2).

---

[322] HERTZOG Robert, « Présentation : Les relations particulières entre modes de financement et politiques locales », Paris, *Annuaire des collectivités locales*, CNRS Editions, tome 25, 2005, p.6.

[323] Art. L. 2333-26 et L. 2333-27 du Code Général des Collectivités Territoriales.

[324] PHILIP Loïc, *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, Economica, Collection Finances Publiques, 1990, pp.352-357.

[325] LAMULLE Thierry, *Droit fiscal*, France, Gualino Éditeurs, Manuels, 2010-2011, pp.39-40.

1) Les deux branches du principe

Le principe d'égalité devant l'impôt peut se décomposer. La Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen fait une « curieuse impression »[326]. Elle différencie l'égalité devant la loi (art. 6[327]) de l'égalité devant les charges publiques.

Selon l'article 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 »[328].

Ce principe à valeur constitutionnelle[329] figure aussi dans la Constitution de 1958[330].

---

[326] FONBAUSTIER Laurent, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte: l'égalité devant l'impôt », Paris, *Archives de philosophie du droit : L'Impôt*, Dalloz, nº46, 2002, p.81.

[327] La loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Art. 6, Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Ce principe s'applique plus spécifiquement aux règles de procédures. Décisions du Conseil Constitutionnel : Décision nº90-285 DC du 28 décembre 1990, *JO*, 30 décembre 1990, p.16609, Décision nº97-390 DC du 19 novembre 1997, *JO*, 25 novembre 1997, p.17020, Décision nº97-393 du 18 décembre 1997, *JO*, 23 décembre 1997, p.18649. Voir entre autres : RIBES Didier, « Les progrès de l'égalité devant l'impôt. A propos des décisions du Conseil constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC », Paris, *Revue française de finances publiques*, 2001, n°76, pp.261-284.CASTAGNÈDE Bernard « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », Paris, *Petites Affiches*, mai 2001, n°86-87, pp.4-14. RIBES Didier, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », Paris, *Revue Juridique de l'Économie Publique*, février 2008, pp.3-9.

[328] Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, art. 13.

[329] Le Conseil Constitutionnel est venu réaffirmer ce principe de nombreuses fois, dernièrement grâce au nouvel instrument de la Question Prioritaire de Constitutionnalité (QPC). La « porte étroite » du Conseil constitutionnel, pour reprendre l'expression du doyen Vedel, est devenue la porte ouverte. VEDEL Georges, « L'accès des citoyens au juge constitutionnel, la porte étroite », Paris, *La vie judiciaire*, n°2344, 11-17 mars 1991, pp.1-14. DRAGO Guillaume, « Le nouveau visage du contentieux constitutionnel », Paris, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, nº84, 2010, pp.751-761. Devant le Conseil d'État, la matière fiscale forme environ 33% des QPC. CC, Décision n°2010-11 QPC du 9 juillet 2010, Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité), *JO*, 10 juillet 2010, p.12840, cons. 4 ; Décision n°2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés), *JO*, 24 juillet 2010, p. 13728, cons. 4 ; Décision n°2010-28 QPC du 17 septembre 2010, Association sportive Football Club de Metz (Taxe sur les salaires), *JO*, 18 septembre 2010, p.16953, cons. 4 ; Décision n°2010-44 QPC du 29 septembre 2010, Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune), *JO*, 30 septembre 2010, p.17783, cons. 6 ; Décision n°2010-57 QPC du 18 octobre 2010, Société SITA FD et autres (TGAP), *JO*, 19 octobre 2010, p.18698, cons. 4 ; Décision n°2010-58 QPC du 18 octobre 2010, PROCOS et autres (Taxe sur les surfaces commerciales), *JO*, 19 octobre 2010, p.18699, cons. 4.

Le principe d'égalité devant l'impôt dispose d'un caractère relatif et contingent. C'est dans la rédaction même du principe que se trouve l'autorisation d'y déroger[331].

L'objet de la loi permet de voir si un impôt le viole ou non, notamment au regard de critères objectifs et rationnels[332].

Comme le Conseil l'a rappelé récemment. « Le législateur n'a pas utilisé de critère objectif rationnel et créé, le cas échéant, une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques que la mise en œuvre de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale ne suffisait pas à couvrir »[333].

L'impôt doit être réparti de façon égale entre tous les citoyens en fonction des facultés contributives[334]. Cette articulation entre capacités contributives et progressivité de l'impôt est importante.

---

[330] *Constitution française du 4 octobre 1958*, Paris, La Documentation française, Documents d'études, Droit constitutionnel et institution, 2005.

[331] En droit fiscal général, le principe d'égalité de l'art. 13 a pu être écarté, notamment avec la création de contributions indirectes, ou d'imposition sur la dépense. « Ces normes ne correspondent plus aux idéaux modernes de la politique et de la technique fiscale […]. Leur application rigoureuse aboutirait à une remise en cause complète du système fiscal contemporain, elles ont donc été implicitement écartées dans leur littéralité », BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, Droit fiscal, Paris, PUF Droit, Collection Droit Fondamental, 2003, 3ème éd., p.22.

[332] « Pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». CC, Décision n°2010-24 QPC du 6 août 2010, Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres (Cotisations sociales des Sociétés d'Exercice Libéral), *JO*, 7 août 2010, p.14617, cons. 5.

[333] Le Conseil constitutionnel a déclaré conformes les dispositions de l'art. 168 du CGI à l'exception du 2 de cet art., qui a été déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques. L'évaluation forfaitaire à partir des différents éléments du barème susceptible de déterminer un montant de revenu pour chacun des éléments révélateurs du train de vie réel et, la disposition permettant, à partir du barème et au-delà d'un certain seuil de revenu évalué forfaitairement, ne se fondait plus sur le barème et majorer la base imposable de 50%. CC, Décision n°2010-88 QPC du 21 janvier 2011, Mme Danièle B., *JO*, 22 janvier 2011, p.1385.

[334] « Les sujets d'un État doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'État ». SMITH Adam, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Paris, Traduction GARNIER G., Edition Daniel Diatkine, Flammarion, Collection GF, 1776, pp.456-457.

Mais il y a toujours des contribuables qui paient proportionnellement plus d'impôt que d'autres[335].

Les exonérations, abattements et réductions d'impôts sont aussi justifiés par le principe d'égalité devant l'impôt. Ces avantages fiscaux sont motivés par la non-discrimination, car tous les redevables ne sont pas dans la même situation. « 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 avec l'objet de la loi qui l'établit » [336].

Lorsque l'imposition est créée, uniquement dans un but incitatif et non dans un but lucratif, il y a mise en danger du principe d'égalité devant l'impôt. Dans le cas où une base d'imposition ne correspond pas aux facultés contributives du contribuable, la rupture d'égalité est caractérisée[337].

L'encadrement de la souveraineté fiscale passe par le principe d'égalité devant les charges publiques[338]. Ces exigences s'illustrent en fiscalité environnementale.

---

[335] LAMARQUE Jean, « 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*, Paris, Dalloz, 2002, p.184.

[336] CC, Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991, *Rec.*, 1992, p.137.

[337] « Considérant, en deuxième lieu, que le 2 du même art. dispose : « La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50% lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème » ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; que, dès lors, le 2 de l'art. 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques. ». CC, Décision n°2010-88 QPC, Mme B. (Evaluation du train de vie) du 21 janvier 2011, *JO*, 22 janvier 2011, cons. 7. Conseil Constitutionnel, « Décision, n°2010-88 QPC », Paris, *Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n°32, 2011.

[338] ESCLASSAN Marie-Christine, « Considérations sur une révolution silencieuse: la lente mue du système fiscal français », Paris, *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Presse Universitaire d'Aix Marseille, 2008, p.173.

2) Le principe face à la fiscalité de l'environnement

Une nouvelle contribution environnementale participe aux charges publiques dans la mesure où elle permet à la société de protéger l'environnement et de réparer le préjudice causé. Mais si toute la société y contribue, le pollueur n'est plus le seul à payer le préjudice environnemental.

Le Conseil Constitutionnel a dû se prononcer sur le principe d'égalité devant l'impôt lors de la saisine parlementaire relative à l'élargissement de la TGAP au secteur énergétique en 2000.

« 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 »[339].

En l'espèce, il « considèr[e], […], que les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur ; que les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt »[340].

Dans cette décision, les Juges de la Rue Montpensier censurent la TGAP énergie[341]. Il serait faux d'en déduire son aversion pour la fiscalité environnementale[342].

Une décennie plus tard, les juges confirment leur position dans la décision relative à la contribution carbone[343]. Le motif est la rupture caractérisée de

---

[339] CC, Décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *JO*, 31 décembre 2000, p.21204.

[340] CC, Décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *JO*, 31 décembre 2000, p.21204. Conseil Constitutionnel, « Commentaire de la décision n°2000-441 du 28 décembre 2000 », Paris, *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n°10, 2001.

[341] « La décision du juge nous paraît donc fondée sur une lecture partielle et trop restrictive des motivations avancées pour justifier l'extension de la TGAP », CAUDAL Sylvie, « Un nouvel obstacle pour l'écotaxe de l'énergie », *Revue Juridique de l'Environnement*, 2001, n°2, p.228.

[342] Conseil d'État, *La fiscalité environnementale*, Entretien, Paris, ENA, 17 juin 2009.

l'égalité devant les charges publiques entre les ménages (taxés) et les industries (pour la plupart exonérées).

L'adéquation entre les impositions et les objectifs est requise. Or, les nombreuses exonérations « font que la contribution carbone va finir par ressembler à la couche d'ozone : elle sera pleine de trous faits au fur et à mesure... »[344].

Le principe d'égalité n'impose pas un traitement uniforme de toutes les entreprises, ménages et administrations. En relevant que « les activités assujetties à la contribution carbone représenteront moins de la moitié de la totalité des émissions de gaz à effet de serre », il est démontré que l'objectif de réduction significative de ces émissions, poursuivi par le législateur, ne sera pas atteint[345]. L'insuffisance semble manifeste malgré le faible montant de la taxe.

De cette jurisprudence, il ressort que le principe d'égalité devant l'impôt est un « principe à texture ouverte »[346] et donc conciliable avec la fiscalité de l'environnement. En revanche, la légitimité de la contribution carbone est fondée sur les articles 3 et 4 de la Charte de l'environnement.

---

[343] CC, Décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, 31 décembre 2009, *JO*, p.22995. MASTOR Wanda, « La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort – et d'une renaissance ? – annoncée », Paris, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, 15 février 2010, p.278. La taxe était fixée à 17 euros la tonne de dioxine de carbone alors que le rapport Rocard recommandait, sur la base de ce qui constituait déjà un compromis, de ne pas descendre en dessous de 32 euros (avec la perspective de 100 euros la tonne en 2030). Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009, p.58.

[344] Propos du Sénateur Jean Desessard. Sénat, « Séance du 23 nov. 2009, compte-rendu intégral », *Journal Officiel du Sénat*, 24 nov. 2009, amendements nos I-250, I-337, I-248 rectifié, I-249 rectifié et I-417, p.11161.

[345] « Face à cette situation, le Conseil Constitutionnel n'a pu que constater que les régimes d'exemption totale institués par l'art. 7 de la loi de finances sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et, qu'au regard de l'objet de la loi, ils créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. […] Le Conseil ne pouvait substituer sa volonté à celle du législateur en se bornant à censurer les régimes d'exemptions, ce qui aurait conduit à élargir l'assiette de l'impôt définie par le législateur en soumettant tous les contribuables à un taux de 100% ». Voir le commentaire : Conseil Constitutionnel, « Commentaire de la décision n°2009-599, Loi de Finances pour 2010 », Paris, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2009, n°28, pp.20 et s..

[346] FONBAUSTIER Laurent, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte: l'égalité devant l'impôt », Paris, *Archives de philosophie du droit : L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, p.79.

D'autres juridictions suprêmes[347] ont eu l'opportunité d'étudier les liens entre égalité devant l'impôt et fiscalité environnementale. Le Conseil d'État belge est venu se prononcer sur une taxation forfaitaire des déchets. Dès lors qu'elle ne tenait pas compte de la composition du ménage et du volume des déchets, la taxe risquait d'être incompatible avec le principe de pollueur payeur, et de violer le principe d'égalité[348].

Les pollueurs doivent contribuer aux charges publiques en fonction des facultés contributives, mais aussi en fonction de la pollution[349]. La réponse à la question de l'égalité devant l'impôt, semble assurément tranchée par le juge constitutionnel afin d'éviter des dérives.

II) DES LIMITES PRATIQUES

Les grands principes de la fiscalité, souvent rappelés par le juge, permettent un encadrement des mesures environnementales. L'adoption d'un impôt juste, concrétisant le principe d'égalité devant l'impôt, implique l'étude des considérations pratiques.

---

[347] « Selon le Tribunal fédéral, le principe de la capacité contributive exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ». Décision publiée, *Revue de droit administratif et de droit fiscal*, Suisse, 1997, pp.186. DUVANEL-DONZEL Valérie, « La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit », Suisse, *Droit de l'Environnement dans la Pratique*, *URP-DEP*, n °1, 2007, pp.51 et s..

[348] Conseil d'État, « Avis L. 20.364/9 », Belgique, *Documents du Conseil régional wallon*, 18 février 1991, pp.21 et s.. Université Catholique de Louvain, *Fiscalité de l'environnement*, Actes de la journée d'études organisée à Louvain-la-Neuve le 23 avril 1993, Belgique, Centre de Droit Public de l'Université Libre de Bruxelles, Départements de droit public et de droit économique et social de l'Université Catholique de Louvain, École Supérieure des sciences fiscales, Bruylant, 1994.

[349] Cette impossible caractérisation du principe d'égalité devant l'impôt conduit aujourd'hui à penser difficilement la justice fiscale. GUTMANN Daniel, « Comment penser la justice fiscale aujourd'hui ? », France, *L'ENA hors les murs : justice et régulations*, n°406, novembre 2010, pp.29 et s..

La technicité de l'impôt (A), et le coût de sa gestion (B) sont des éléments clés lors de l'adoption de la norme.

A) LES ÉCUEILS DE LA TECHNICITÉ DE L'IMPÔT

La fiscalité environnementale doit prendre en compte les impératifs fiscaux communs à tous les impôts, mais aussi l'impact sur la protection de l'environnement.

Pour être juste, un impôt doit avoir une assiette large et un taux bas[350]. Au regard de ces considérations, la position de la fiscalité de l'environnement est d'autant plus fragile.

Ces impératifs économiques et environnementaux entraînent une technicité[351] poussée à l'extrême, lors de l'établissement d'une taxe sur deux aspects: l'assiette (1), et le taux (2).

1) La complexité du choix de l'assiette

L'assiette est « la nature et la définition de la matière imposable »[352]. Elle détermine et évalue cette matière.

L'assiette de la taxe environnementale repose sur une des composantes de l'environnement ou sur les dommages causés à l'environnement. Quand le redevable n'est pas le pollueur, la taxe n'est pas considérée comme environnementale. Dès lors, l'assiette peut reposer sur d'autres considérations, principalement financières.

---

[350] LE CACHEUX Jacques, *Les français et l'impôt*, La documentation française, Odile Jacob, 2008, pp.124-125.

[351] « La fiscalité est complexe en particulier comme instrument de l'interventionnisme public que le droit cristallise dans des arcanes qui découragent les non-initiés ». Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.79.

[352] CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001, p.76.

Une taxe environnementale doit être assise sur des composantes environnementales déterminées de manière précise.

Afin de choisir une assiette adéquate, il faut déterminer l'activité polluante que l'on souhaite taxer.

Lorsque la pollution est localisée, la taxe peut avoir des assiettes différentes selon les lieux de pollution. On peut s'interroger sur le cadre géographique pertinent d'application d'une taxe.

Mais dans le cas d'une pollution atmosphérique, par des gaz à effet de serre (GES) par exemple, l'endroit de la pollution importe peu, puisque la conséquence première est le réchauffement de la planète à l'échelle globale[353].

Le choix entre taxe sur les émissions et taxe sur les produits est crucial.

Pour de larges pollutions, une taxe sur les émissions est plus simple à mettre en œuvre. C'est par exemple, une taxe sur les émissions de CO2.

Il convient de noter que, s'il existe un lien direct entre la substance polluante et un produit, on préfèrera une taxe sur les produits. De même, s'il existe un lien direct identifiable entre l'émission polluante et le dommage, la taxe sur les émissions est assimilée à une taxe sur les produits. Souvent l'assiette ne correspond pas au coût réel de la pollution. On choisit souvent une taxe sur le bien, et non sur la quantité de produits polluants.

Enfin, il est difficile d'identifier la pollution quand la capacité d'absorption des milieux n'est pas uniforme. En agriculture, c'est le cas des pesticides utilisés, dans l'agriculture, qui passent directement dans les nappes phréatiques. Malgré ces difficultés, les pouvoirs publics doivent opter pour une agriculture durable[354].

---

[353] OMC, PNUE, *Commerce et Changement climatique*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009, p.11.

[354] ONU, PNUE, *A global green new deal*, Genève, Économie et Commerce, Policy brief, mars 2009, p.8.

De même, la disparition de la biodiversité est un enjeu actuel[355]. « La valorisation marchande » des différents éléments de la biodiversité aurait, au moins, le mérite de faire évoluer les attitudes des acteurs envers « cette ressource généralement considérée comme un bien gratuit »[356].

Mais donner une valeur marchande soulève des problèmes éthiques[357].

2) La complexité de la fixation des taux

Une fois l'assiette déterminée, le taux de la taxe doit être choisi.

Le taux est fixé par rapport à l'évaluation du dommage causé. Dans le cas où une telle évaluation ne pourrait avoir lieu, il sera fixé en fonction du coût des mesures prises pour respecter un certain niveau de pollution. De façon plus ou moins arbitraire, les différents taux sont fixés avec des niveaux et un plafond[358].

Une taxe est dite efficace lorsqu'elle permet de rembourser le prix de l'épuration ou de l'élimination du polluant. Cela n'est pas toujours le plus

---

[355] Secrétariat de la Convention sur la diversité biologique, *Stratégie d'exécution de l'année internationale de la biodiversité 2010*, Canada, 2009, p.2.

[356] LESCUYER Guillaume, « La valeur économique de la biodiversité: fondements, méthodes et usages », Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation Internationale de la Francophonie, 1er et 2ème trimestre 2005, nº66-67, p.67; OCDE, *Manuel d'évaluation de la biodiversité: guide à l'intention des décideurs*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2002. ASHIABOR Hope, « Taxation and the fostering of biodiversity conservation in Australia », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2004, pp.315-325.

[357] Ainsi, l'ours, dont les tentatives de restauration et de conservation dans les Pyrénées font l'objet d'une grande médiatisation, engendre des conflits parfois violents. Est posée la question du sens et de la valeur de la biodiversité et celui des droits des usagers et des règles de gestion. LAHAYE Nathalie, « Lorsque conservation et tourisme se confrontent : le cas du Parc National des Pyrénées et ses conflits d'usage » in GAGNON Christiane, GAGNON Serge (dir.), *L'écotourisme entre l'arbre et l'écorce : de la conservation au développement viable des territoires*, Presse de l'Université du Québec, Canada, 2006, pp.195-196.

[358] Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie, *Consommations conventionnelles de carburant et émissions de gaz carbonique des véhicules particuliers vendus en France*, France, 2009, p.9.

avantageux pour la société, car le coût réel du dommage n'est souvent pas uniquement supporté par le pollueur[359].

Par exemple, les oxydes d'azote et les dioxydes de souffre sont taxés à des taux environ cent fois inférieurs aux dommages causés à l'environnement[360].

En premier lieu, il est préférable de mettre en place une taxe progressive dans le temps, afin de permettre aux pollueurs de réduire leur pollution à long terme en s'adaptant progressivement.

En second lieu, il faut prévoir plusieurs taux afin de différencier de façon significative les entreprises polluant de manière forte de celles polluant faiblement.

La taxe est le plus souvent fixée sur la quantité de produits ou d'émissions polluants[361]. Basée sur le poids, le volume ou la surface, il s'agit d'une taxe spécifique et non d'une taxe *ad valorem*. L'impôt est basé, non sur la valeur monétaire (à l'instar de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, TVA), mais sur l'unité matérielle.

Un exemple est la Taxe Générale sur les Activités Polluantes sur les imprimés (TGAP imprimés). La taxe est assise sur la masse annuelle des imprimés[362], exprimée en kilogrammes. Son taux est toutefois insignifiant (0,91 euros/kg d'imprimés pour 2009, puis 0,12 euros/kg pour 2010[363]).

---

[359] Il conviendrait d'intégrer dans la taxe les coûts marginaux liés aux dommages. Pour cela, la taxe doit égaler le dommage marginal de la pollution imposé à la collectivité et le coût à la marge de réduction de la pollution Cependant, en pratique, c'est rarement le cas. Voir LONDON Caroline, *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, Paris, L.G.D.J., Systèmes Droit, 2001, p.29.

[360] CAICEDO E., RIEDINGER N., « Les instruments économiques de protection de l'environnement », Paris, La Documentation française, *Regards sur l'actualité*, n°312, juin 2004, p.31.

[361] Ainsi, les redevances des Agences de l'eau n'entraient à leur création dans aucune catégorie fiscale. Voir CC, Décision n°82-124 L du 23 juin 1982, *JO*, 24 juin 1982, p.1994 et Conseil d'État, Société Etablissement Outters, Ass. 20 décembre 1985, n°31927, *Rec.*, p. 382.

[362] « I.-La fabrication, la détention en vue de la vente, la mise en vente, la vente et la mise à la disposition de l'utilisateur, sous quelque forme que ce soit, de produits générateurs de déchets peuvent être réglementées en vue de faciliter la gestion desdits déchets ou, en cas de nécessité, interdites. II.-En application du principe de responsabilité élargie du producteur, il peut être fait obligation aux producteurs, importateurs et distributeurs de ces produits ou des

La mise en œuvre de la fiscalité verte ne va donc pas sans rencontrer des difficultés, qui se traduisent par un coût important de gestion de l'impôt.

B) LES INCIDENCES DE LA CHARGE DE L'IMPÔT

Les caractéristiques, particulièrement complexes des instruments fiscaux d'une politique de l'environnement, ont une incidence sur les charges financières de gestion de l'impôt (1). L'administration fiscale doit pouvoir gérer l'impôt.

Une solution originale, développée dans les années 1950, consiste en la mise en place d'un impôt unique sur l'énergie (2).

1) Un coût administratif conséquent

Les coûts de gestion d'un impôt environnemental[364] (viabilité administrative et coût) touchent l'administration et les administrés.

Le coût de la gestion des recettes des impôts est relativement important en France[365]. La complexité et la multiplicité des impôts sont des facteurs aggravants[366].

éléments et matériaux entrant dans leur fabrication de pourvoir ou de contribuer à la gestion des déchets qui en proviennent. Les producteurs, importateurs et distributeurs, auxquels l'obligation susvisée est imposée par les dispositions de la présente section et sous réserve desdites dispositions, s'acquittent de leur obligation en mettant en place des systèmes individuels de collecte et de traitement des déchets issus de leurs produits ou en mettant en place collectivement des éco-organismes, organismes auxquels ils versent une contribution financière et transfèrent leur obligation et dont ils assurent la gouvernance. Un producteur, un importateur ou un distributeur qui a mis en place un système individuel de collecte et de traitement des déchets approuvé ou un éco-organisme agréé, lorsqu'il pourvoit à la gestion des déchets en application du II du présent article, est détenteur de ces déchets au sens du présent chapitre. » Art. L541-10 du Code de l'environnement.

[363] Au surplus, le seuil d'assujettissement à la taxe est de 5 000 kilogrammes. Art. 266 nonies 1-B-3 du Code des douanes.

[364] BARDE Jean-Philippe, SMITH S., « Environnement : les instruments économiques sont-ils efficaces ? », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Observer*, n°204, février-mars 1997, p.24.

Lorsque la nouvelle taxe est incluse dans un système de gestion déjà établi, les coûts sont moindres. En revanche, si elle requiert la création d'un nouveau système ou d'un système spécifique et contraignant pour l'administration, la charge sera conséquente[367].

Dans ce calcul, il est important de prendre en compte tous les coûts, et non seulement ceux directement liés à la gestion de l'administration.

Ainsi, avec un système de consigne, les coûts de gestion sont plus faibles pour l'administration. En revanche, ils sont plus élevés pour les consommateurs (stockage, transport et recyclage des produits taxés).

La taxe doit donc engendrer de faibles coûts par rapport aux recettes. Cela n'est pas forcément le cas au cours des premières années de perception. De plus, lorsque la pollution diminue, les recettes diminuent aussi. Cela entraîne conséquemment une hausse des coûts de gestion (pour les mêmes frais de gestion, il y a moins de recettes).

Deux types s'imposent.

Les impôts peuvent avoir un taux élevé et une base étroite. Ils souffrent corrélativement de dérogations indispensables à leur acceptation par les contribuables. Ces impôts sont facteurs d'opacité et de coûts de gestion élevés.

---

[365] La Direction générale de la comptabilité publique mesure le coût de gestion de chacune de ses missions, et en particulier de sa mission de recouvrement des impôts. Le coût total de gestion de l'impôt, qui résulte du ratio entre l'ensemble des coûts des administrations fiscales et le produit des impôts, a été stabilisé au cours des dernières années. Il est estimé pour l'année 2002 à 1,4% contre 1,6% en 1997 (rapport Lépine d'analyse comparative dans 9 pays). Inspection Générale des Finances, *Mission d'analyse comparative des administratives fiscales*, Paris, 1999, p.11. Question écrite n°06776 de M. VIDAL Marcel, *Journal Officiel du Sénat*, 3 avril 2003, p.1100.

[366] Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris (CCIP), BRUNET M., *Fiscalité environnementale : se limiter à encourager l'écologie et l'innovation*, Paris, Commission de l'aménagement régional, de l'environnement, du tourisme et des transports, septembre 1999, p.47.

[367] Association Européenne pour l'Environnement, « Environmental taxes : Implementation and environmental effectiveness », Bruxelles, *Environnemental Issues Series*, août 1996, n°1, p.39.

Les impôts peuvent disposer d'une base large et d'un taux faible, avec peu d'aménagements. La simplicité des règles facilite la gestion de l'impôt et garantit sa bonne application.

Ces impôts sont alors facteurs d'équité[368] et de civisme fiscal[369].

De même, l'assiette fiscale doit être relativement simple pour rendre son calcul aisé. Son opacité engendre des pertes inutiles de temps et d'argent pour le contribuable et l'administration qui doit opérer davantage de contrôles.

Il a déjà été évoqué qu'une taxe environnementale efficace est amenée à disparaître. Cela peut engendrer des coûts administratifs supplémentaires liés à sa suppression. Une politique fiscale verte fluctuante place l'administration dans une position fiscale instable. Cette position implique de plus « une étroite coordination entre les ministères des finances et de l'environnement, qui n'existe que rarement »[370].

D'où il suit que pour démontrer sa viabilité[371], en évitant coûts superflus tout en atteignant un bon rendement, une taxe doit être rationalisée.

---

[368] Il existe deux formes d'équité. « L'équité horizontale est respectée lorsque deux agents à ressources égales supportent les mêmes coûts (et éventuellement bénéficient des mêmes gains) de la politique. S'agissant de la politique environnementale, le critère d'équité horizontale est satisfait si les individus ayant les mêmes revenus obtiennent un même montant de bénéfice net. L'équité verticale s'intéresse aux traitements des inégalités, et donc aux situations où divers individus dotés de ressources différentes, sont simultanément concernés par la mesure publique.» CHIROLEU-ASSOULINE Mireille, FODHA Mouez, « Caractéristiques distributives de la fiscalité environnementale », France, *La Lettre de l'AFSE*, n°47, août 2009.

[369] Conseil des Impôts, *La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales*, Paris, La Documentation française, 2003, p.180.

[370] BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis droit public, 2ème éd., 1997, p.473. Depuis 1946 (date de sa création), la Direction Générale des Impôts (DGI), puis aujourd'hui la Direction Générale des Finances Publiques (DGFiP) s'est montrée rétive à toute ingérence dans son autonomie. Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.77.

[371] Concernant la viabilité des finances publiques, les pouvoirs publics peuvent transférer la charge financière des dépenses courantes sur les générations futures à travers l'endettement public. En raison de sa perspective de long terme, cet aspect est étroitement lié aux craintes concernant l'équité intergénérationnelle. Conseil d'Analyse Économique, *Evaluer la performance économique, le bien-être et la soutenabilité*, Paris, La Documentation française, 2010, p.143.

2) Une solution originale : l'impôt unique sur l'énergie

Afin de remédier aux problèmes administratifs d'une fiscalité trop complexe, une alternative simple et originale a pu être proposée: une fiscalité unique sur l'énergie[372]. Cette fiscalité novatrice trouve sa place en la fiscalité de l'environnement.

L'impôt unique présente un certain nombre d'avantages: « simplicité de la législation fiscale, clarté, notamment pour ce qui est du montant individuel de la charge fiscale, coût d'assiette et de recouvrement » [373]. Aussi a-t-il séduit, à de nombreuses reprises, les théoriciens du droit fiscal[374]: impôt unique sur le foncier, le revenu, le capital ou la dépense...

L'impôt unique sur l'énergie de Schueller est intéressant. Dans les années 1950, sa thèse proposait simplement le remplacement de la quasi-totalité des autres impôts (à l'exception des droits de douane et des droits sur les tabacs et alcools) par une taxation sur toutes les formes d'énergies.

De tout temps[375], l'impôt est fortement contesté[376]. Il apparaît principalement discriminatoire dans la mesure où il frappe tous les biens et les services sans distinctions[377].

---

[372] LAUFENBERGER Henry, « A propos de « l'impôt sur l'énergie » de M. Eugène Schueller », Paris, *Revue de Science Financière*, 1951, pp.343-349.

[373] BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Science et technique fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis, 1984, p.200.

[374] BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Ibid.*, p.200.

[375] « De toutes les institutions, l'impôt présente cette originalité d'avoir toujours été et de demeurer la plus abhorrée. C'est peut-être précisément pour cette raison que cette technique exerça tant d'influence sur la structure de la vie et de la société ». ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 1965, tome 1, p.7. Il fait une analyse approfondie de l'impôt comme moyen d'action privilégié de l'État. RUEDA Frédérique, « Gabriel Ardant ou l'engagement de la doctrine en politique » in RAIMBAULT Sophie (dir.), *Les doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques*, Bruxelles, L'Harmattan, 2007, p.161.

Si Schueller le reconnait lui-même, « l'impôt sur l'énergie n'est pas une panacée »[378], il explique qu'« avec l'impôt sur l'énergie, ce sera à celui qui produira le plus avec le moins d'énergie »[379]. N'est-ce-pas là l'opinion d'un visionnaire qui « a consacré une grande énergie à sa diffusion »[380]?

À l'heure des contraintes environnementales, il est intéressant de constater que les gouvernements actuels se tournent vers une forte taxation de l'énergie[381] sans toutefois adhérer au concept de cet impôt unique.

Ainsi, « la recherche de flexibilité crée de la complexité et des difficultés de mise en œuvre. Par-delà les problèmes éthiques, les obstacles, aussi bien techniques que politiques à la faisabilité de la construction envisagée, sont nombreux et bien des interrogations demeurent »[382].

---

[376] LABIE François, *La fiscalité de l'énergie en droit français*, thèse dactyl., France, Université des Sciences sociales de Toulouse, 2 tomes, 1978, p.29.

[377] LAUFENBERGER Henry, « A propos de « l'impôt sur l'énergie » de M. Eugène Schueller », Paris, *Revue de Science Financière*, 1951, p.344.

[378] SCHUELLER Eugène, « Réponse », Paris, *Revue de Science Financière*, 1951, p.348.

[379] SCHUELLER Eugène, *Ibid.*, p.349.

[380] HERTZOG Robert, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », Paris, *Droit fiscal*, juin 2006, nº24, p.31.

[381] La bibliographie sur cette question est abondante. V. par exemple: CNOSSEN S., *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting and driving*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2005; BARDONNET Daniel, « La fiscalité de l'énergie en France », Paris, L.G.D.J., *Revue de science financière*, nº4, 1963, pp.657-691 ; MOISAN François, « Fiscalité, politique énergétique et environnement », Paris, *Revue de l'Énergie*, nº502, décembre 1998, p.650 ; NEWBERY David M., « Why tax energy? Towards a more rational policy », Cleveland, *The Energy Journal*, volume 26, n º3, 2005, p.1 ; Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009; Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, nº543, 2009.

[382] MALJEAN-DUBOIS Sophie, « Environnement, développement durable et droit international. De Rio à Johannesburg: et au-delà? », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, CNRS Éditions, vol. XLVIII, 2002, p.606.

SECTION II - PÉRENNITÉ DES OBJECTIFS ENVIRONNEMENTAUX

« Pour être cohérent, le droit doit fonctionner d'abord à l'anticipation, et ensuite si nécessaire à la réparation/répression: formulée par avance, la norme met en forme les valeurs sociales et constitue un code de conduite, source de comportements mutuellement acceptés »[383].

En matière de protection de l'environnement, ces objectifs ne doivent pas être perdus de vue. Dans une approche prospective et rétrospective, la fiscalité de l'environnement doit y répondre. Les aspects préventifs (I) et les aspects curatifs (II) des mesures sont indissociables.

I) LES ASPECTS PRÉVENTIFS

La protection de l'environnement est un parcours fastidieux et long, semé d'embûches. Les pollueurs notamment font pression sur l'administration pour que la norme environnementale ne soit pas trop contraignante[384].

Le rôle prospectif de l'impôt environnemental est double. Il faut d'abord favoriser (ou pénaliser), à l'aide d'instruments fiscaux, les comportements ayant des conséquences sur l'environnement (A). La contribution au développement de la recherche et de l'innovation technologique est connexe (B).

---

[383] CHEMILLIER-GENDREAU Monique, *Humanité et souverainetés: Essai sur la fonction du droit international*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série Histoire contemporaine, 1995, p.295.

[384] VLASSOPOULOU Chloé, « Protection de l'environnement ou protection du pollueur? L'emprise des industriels sur la politique anti-pollution », in DOCKES Emmanuel (éd.), *Au cœur des combats juridiques*, Paris, Dalloz, 2007, p.473.

A) UNE CONTRAINTE FISCALE DE PRÉSERVATION

Cette contrainte fiscale de préserver l'environnement passe par une limitation de la consommation des produits polluants (1). L'exemple de la taxation des emballages est le plus idoine (2).

1) Limiter la consommation des produits polluants

Le but de la fiscalité de l'environnement est de faire changer les comportements. La taxe verte doit avoir une forte influence incitative sur les pollueurs.

On constate que les taxes sur les produits polluants contribuent à une diminution de la consommation de ces produits[385]. Mais en aucun cas, la limitation d'un produit polluant ne doit se faire au profit d'un autre produit polluant.

La taxe est efficace si elle limite la consommation d'un produit polluant. Si la production est taxée, le prix du bien va augmenter, ce qui va entraîner une diminution de la demande. En s'appuyant sur la logique du marché, la pollution est limitée.

Si l'entreprise dispose d'installations non polluantes, elle ne paiera pas la taxe, et la pollution est encore limitée[386]. En s'appuyant sur le principe du pollueur payeur, on met en place des obligations pour les entreprises[387].

---

[385] Conseil d'Analyse Économique, *Fiscalité de l'environnement*, Paris, La Documentation française, 1998, p.47.

[386] VALENDUC Gérard, WARRANT Françoise, ROUSSEAU Anne-Catherine, *L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales*, Namur, Fondation Travail Université, 2001, p.11.

[387] « L'environnement est désormais appelé à devenir un élément à part entière de la stratégie et du management au sein de l'entreprise. Dès lors, l'enjeu consiste à : (1) adopter une politique intégrative anticipant les règlementations à venir, (2) et transformer ce qui était ressenti comme une contrainte en avantage comparatif à moyen terme vis-à-vis de ses concurrents », Voir Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris (CCIP), BRUNET M., *Fiscalité environnementale : se limiter à encourager l'écologie et l'innovation*, Paris, Commission de

2) Variété des taxes sur les emballages

Les taxes sur les différents emballages, qui représentent des quantités astronomiques de déchets, sont intéressantes à plusieurs égards.

Dans un certain nombre de pays (Belgique, certaines provinces du Canada, Corée, Danemark, Finlande et Norvège) les taxes sur les récipients de boisson encouragent le recyclage. La Norvège applique un taux différencié en fonction des matériaux: les matériaux recyclables ne sont pas taxés. Au Danemark, les boissons ne sont vendues que dans des récipients en verre, et sont taxés selon leur contenance[388].

Un autre exemple pertinent est la taxation des sacs en plastique. Instaurée dans beaucoup de pays européens, elle a permis une réduction de l'usage de ces sacs, particulièrement nocifs pour l'environnement. En Irlande, depuis 2002, le succès de la petite taxe (15 centimes d'euros) appliquée aux sacs en plastique est exemplaire. Celle-ci a entraîné une chute de leur utilisation de 90%[389].

Cette taxe a d'ailleurs été un exemple pour différents pays du monde[390].

La France a opté pour l'interdiction de l'usage des sacs plastiques au 1er janvier 2010[391]. Avant de recourir à une règlementation totale (pas toujours respectée), la taxation aurait pu servir d'instrument de transition. Les

---

l'aménagement régional, de l'environnement, du tourisme et des transports, septembre 1999, p.21 et p.52.

[388] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.68.

[389] Conseil d'Analyse Économique, *Politiques environnementales et compétitivité*, Paris, La Documentation Française, février 2005, p.17.

[390] ONU, *L'élimination des sacs plastiques au cœur d'une nouvelle stratégie de gestion des déchets au Kenya*, PNUE, 23ème session du Conseil d'administration du PNUE, 21/25 février 2005.

[391] Le 11 octobre 2005, l'Assemblée Nationale a adopté un amendement à la loi d'orientation agricole, interdisant la distribution et la commercialisation en France de sacs ou d'emballages plastiques non biodégradables à partir du 1er janvier 2010. Quelques jours plus tard, le Sénat a adopté à son tour un amendement restreignant cette interdiction aux seuls sacs de caisse à usage unique, les emballages en étant exclus. Sénat, *Communiqué de presse : Oui aux sacs de caisse biodégradables dès 2010*, Paris, 9 novembre 2005.

consommateurs souhaitant toujours utiliser les sacs se seraient acquittés d'une taxe.

Les sommes perçues auraient servi à financer des activités de remise en état des littoraux, premières victimes de cette pollution.

B) UNE CONTRIBUTION DÉTERMINANTE POUR LA RECHERCHE

Les contraintes pour les contribuables doivent aller de pair avec une évolution des technologies. Aussi, la place de la recherche est importante dans les politiques environnementales. Il a été démontré que certaines mesures pouvaient être un frein à l'innovation[392], en orientant la recherche.

Les activités de recherche pourraient trouver des pistes de financement dans la fiscalité de l'environnement (1). Les résultats de la recherche sont évidemment sources de profits pour les entreprises (2).

1) Un financement novateur

Grâce à la recherche et à l'innovation technologiques, certaines pollutions ont pu être réduites de façon significative. Il apparaît essentiel de les financer afin de lutter de plus en plus efficacement contre la pollution. La fiscalité peut stimuler l'innovation technologique dans le cadre de la mise en place de vastes politiques d'environnement.

Une logique vertueuse s'installe: la pollution engendre des taxes qui financent la recherche qui contribue à la diminution de la pollution.

[392] DEPRET Marc-Hubert, HAMBOUCH Abdelillah, « Quelles politiques de l'innovation et de l'environnement pour quelle dynamique d'innovation environnementale? », Union Européenne, De Boeck Université, *Innovations*, n°29, 2009, p.137.

Les instruments fiscaux favorisent davantage la recherche et l'innovation technologique que la règlementation. Ils incitent les pollueurs à recourir (voire à créer) à des mécanismes moins polluants, afin de réduire leurs frais. Avec l'utilisation de normes pour règlementer la pollution, les pollueurs se contentent de ne pas dépasser les seuils imposés.

Par exemple, un système de crédit d'impôt est avantageux pour protéger l'environnement et stimuler l'innovation technologique[393].

Le recours à des technologies propres, grâce aux recettes fiscales, dans un but de diminution de la pollution, est essentiel.

2) Des opportunités pour les entreprises

Les normes de pollutions, appliquées aux industries, sont parmi les plus anciennes[394]. Les industries évoluant dans un cadre légal et fiscal strict, il est important de les aider à développer des technologies plus propres.

La fiscalité réduit la pollution, en orientant les choix du consommateur, même s'il n'a pas choisi lui-même de limiter son usage de produits néfastes[395]. Particulièrement dans un contexte d'ouverture des frontières, l'entreprise polluante risque de devenir moins compétitive, si elle ne met pas en place un mécanisme de réduction de la pollution.

De plus, la fiscalité contribue au développement de centres de recherche en matière de technologies propres. Elle génère la création d'entreprises innovantes

---

[393] OCDE, *Taxation, innovation and the environment : the Spanish case*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.24.

[394] PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004, p.487.

[395] VALENDUC Gérard, WARRANT Françoise, ROUSSEAU Anne-Catherine, *L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales*, Namur, Fondation Travail Université, 2001, p.18.

et l'acquisition de parts sur un marché en pleine expansion (désulfuration des fumées, éoliennes, panneaux solaires, etc.)[396].

Enfin, la pression fiscale n'est pas la même pour les grands groupes et les Petites et Moyennes Entreprises (PME)[397]. Ces dernières ne disposent pas de suffisamment de moyens pour payer les taxes environnementales, financer la recherche, et adopter des technologies moins polluantes. Plus la taille de l'entreprise est petite, plus la protection de l'environnement apparaît comme une contrainte[398]. Il faut donc créer des mécanismes spéciaux à destination des PME[399].

Si les taxes sont d'excellents moyens de prévention, elles doivent aussi contribuer à la réparation.

II) LES ASPECTS CURATIFS

En matière environnementale, le facteur temps est primordial. Et ce qui n'a pu être protégé[400], doit effectivement être réparé. L'intervention des pouvoirs publics est indispensable en matière de réparation des dommages. Si les pouvoirs publics décident de traiter de façon collective les déchets ou les eaux polluées, le

---

[396] OCDE, *Le principe du pollueur payeur et le commerce international*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 10 octobre 2003, p.17.

[397] Conseil des Impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise : vingt-deuxième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2004, p.182.

[398] VALENDUC Gérard, WARRANT Françoise, ROUSSEAU Anne-Catherine, *L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales*, Namur, Fondation Travail Université, 2001, p.22.

[399] OCDE, *Examens environnementaux de l'OCDE: France*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2005, p.12. LAMY Pascal, « L'Union européenne, laboratoire de la globalisation maîtrisée », France, *Reflets et perspectives*, XLI, 2002, n°2, p.9.

[400] « Plus l'on tarde à intervenir, moins il y aura à sauvegarder ; ce qui ne peut être sauvé aujourd'hui ne pourra pas l'être demain ». DE SADELEER Nicolas, « Les enjeux de la temporalité dans le droit de l'environnement », in *L'accélération du temps juridique*, GERARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000, p.895.

pollueur reversera une somme pour service rendu[401]. Beaucoup de dépenses de réparation pourraient être évitées, si l'État appliquait plus strictement le principe du pollueur payeur[402].

Le pollueur doit prendre en charge les conséquences de la pollution. La taxe fixe ainsi le coût de la pollution.

Financer cette réparation passe par une application du pollueur payeur. Le pollueur doit payer pour réparer les dommages (A), et contribuer au financement de la lutte contre la pollution (B).

A) UNE CONTRAINTE FISCALE DE RÉPARATION

Selon la théorie de l'illusion fiscale[403], le contribuable ne se rend pas toujours compte de la fiscalité. Par analogie, le pollueur ne se rend pas toujours compte de la fiscalité environnementale.

Or, l'impôt doit jouer un rôle d'« éveilleur de la conscience populaire »[404]. De même, les taxes environnementales peuvent faire prendre conscience au pollueur que son action (ou son manque d'action) nécessite une remise en l'état. Elles ne sont pas des contraventions[405].

Cette prise de conscience peut être appelée: la charge environnementale. La charge environnementale de la fiscalité pétrolière semble inexistante (1). En revanche, elle peut être identifiable dans la fiscalité touristique (2).

---

401 VALENDUC G., WARRANT F., ROUSSEAU A-C., *L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales*, Namur, Fondation Travail Université, février 2001, p.12.

402 SMETS Henri, « Le financement de l'environnement au niveau national », in *Vers un nouveau droit de l'environnement ?* , France, Institut catalan de recherches scientifiques, Université de Limoges Faculté de Droit et des Sciences Économiques, 2001, p.198.

403 SALIN Pascal, « Les impôts locaux contre les impôts d'État », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Utopies fiscales », L.G.D.J., 1990, n°29, p.123.

404 ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 1965, p.1142.

405 MASTOR Wanda, « La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort – et d'une renaissance ? – annoncée », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 15 février 2010, p.278.

1) L'invisible charge environnementale de la fiscalité pétrolière

En France, les taxes sur les carburants occupent une place significative au sein de la fiscalité de l'environnement[406].

La Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers (TIPP)[407] est, depuis sa création, une mesure budgétaire, et non environnementale.

Son rôle écologique est relatif. Si l'on constate que des économies de carburant sont faites par les usagers lorsque la taxe est élevée, l'impact réel de la taxe est cependant mal connu. Selon les types de carburants et leur finalité, de nombreuses exonérations et des taux différenciés s'appliquent.

Certains professionnels peuvent utiliser du fuel domestique à la place du gazole et bénéficier ainsi d'une taxation plus favorable, d'autres bénéficient d'une taxation réduite de TIPP (agriculteurs, taxis, transports de voyageurs)[408].

Tout cela rend floue la TIPP[409].

Depuis peu, la TIPP est un outil de fiscalité partagée[410] à présent géré par les collectivités locales[411]. Plus que jamais un instrument budgétaire,

---

[406] OCDE, *Les instruments économiques pour le contrôle de la pollution et la gestion des ressources naturelles dans les pays de l'OCDE : un examen d'ensemble*, Direction de l'Environnement, Comité des politiques d'environnement, Paris, Les Éditions de l'OCDE, octobre 1999, p.63.

[407] Art. 265 B et C du Code des douanes.

[408] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.24.

[409] Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.16.

[410] « L'impôt partagé est un impôt dont le produit ou la base est partagé, assorti éventuellement d'une division du pouvoir normatif ». FUCHS Olivier, « L'impôt partagé », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, L.G.D.J., 2009, pp.204-206.

[411] DOUAT Etienne, « La compensation financière des transferts de compétence », in PAVIA Marie-Luce (dir.), *Les transferts de compétence aux collectivités territoriales : aujourd'hui et demain ?*, Paris, L'Harmattan, 2010, pp.61 et s.. Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer et des Collectivités territoriales, *Circulaire relative aux informations fiscales utiles à la préparation des budgets primitifs locaux pour 2010*, Paris, février 2010, p.113.

puisqu'accompagnant de nouveaux transferts de compétence[412], elle risque de conduire à des inégalités[413].

Les taxes restent identiques depuis la suppression de la TIPP flottante. Mise en place en 2001, elle contribuait à stabiliser une trop forte augmentation des prix. La taxe baissait quand le prix du pétrole brut augmentait, et retrouvait son taux initial quand le prix du pétrole baissait. Le prix à la pompe restait donc sensiblement le même. Ce système a été, depuis heureusement, supprimé.

Le système similaire, dit du cliquet et du cliquet inversé, est en vigueur en Belgique. Le prix à la pompe est donc stable. La hausse de TVA, due à la celle du prix hors taxe, neutralise la baisse d'accises pour les recettes publiques[414].

Il est à noter que lorsque le prix du baril de pétrole est élevé, des modes de transport plus écologiques se développent. En période de choc pétrolier, la consommation diminue. Le prix à la pompe augmente en fonction du prix du baril de pétrole et des taxes.

De manière générale, le diesel, carburant très polluant, est à un prix moins élevé que l'essence[415]. Cette « sous taxation » du diesel contribue à l'augmentation

---

[412] Tout transfert de compétences entre l'État et les collectivités territoriales s'accompagne de l'attribution de ressources équivalentes à celles qui étaient consacrées à leur exercice. Toute création ou extension de compétences, ayant pour conséquence d'augmenter les dépenses des collectivités territoriales, est accompagnée de ressources déterminées par la loi. Extraits de l'Art. 72. *Constitution française du 4 octobre 1958*, Paris, La Documentation française, Documents d'études, Droit constitutionnel et institution, 2005.

[413] RENOUARD Louis, « Les finances locales dans le cadre global des finances publiques : à propos de quelques aspects techniques », France, *Revue du Trésor*, n°1, 2007, p.25. Le taux de TIPP sur le gazole professionnel est compris entre 41,69 € (Corse et Poitou-Charentes) et 42,84 € par hectolitre selon les régions, le remboursement partiel de la TIPP permettant de le ramener à un taux plancher de 39,19 € par hectolitre pour 2010.

[414] Le gouvernement fédéral a introduit le système du cliquet par la loi-programme du 5 août 2003. A chaque diminution du prix maximum des carburants, la moitié de cette diminution est convertie en une augmentation du droit d'accise spécial. Le système du cliquet inversé a pour objectif de compenser une augmentation du prix maximum des carburants. A chaque augmentation du prix maximum dans le cadre de laquelle le prix du produit directeur dépasse un certain seuil, l'accise peut être diminuée. Le système du cliquet inversé permet d'atténuer l'augmentation du prix maximum du carburant, auquel le système est appliqué. Loi-programme du 27 décembre 2004 et arrêté royal du 24 mai 2005 relatif à la diminution du droit d'accise spécial sur certains carburants. Conseil Supérieur des Finances, *La politique fiscale et l'environnement*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2009, p.69.

de la pollution atmosphérique. Dans de nombreux pays, le diesel est très souvent moins cher pour les secteurs énergivores : agriculture, pêche[416], transports routiers. Mais dans la mesure où les lobbyings de ces secteurs sont très importants, changer ce système est compliqué à l'échelle d'un État. Augmenter légèrement le prix du diesel tout en mettant en place des mesures positives, est préconisé par le Conseil des Impôts[417] à juste titre.

En Grande-Bretagne, depuis 1993, le prix des carburants (essence sans plomb, gazole, GPL) est sensiblement identique. Une augmentation graduelle des taxes sur les carburants a aligné les prix[418]. Les consommateurs se sont tournés vers des produits moins polluants.

Toutefois, les augmentations constantes du prix du baril de pétrole ont été stoppées par les associations de consommateurs au début des années 2000[419]. Depuis, le gouvernement a toutefois augmenté les prix en fonction de l'inflation en 2009 et 2010[420].

---

[415] Commission européenne, *EU energy and transport in figures : statistical pocketbook 2005*, Luxembourg, Direction Générale de l'énergie et des transports, Eurostat, Office des publications de l'Union européenne, 2006, 2.3.1.

[416] Voir les propositions du groupe n°5. Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de l'Aménagement du territoire, « Droits d'usage des mers, financement et fiscalité », Paris, Grenelle de la Mer, 2010.

[417] Si l'on compare les taux de TIPP à la quantité de CO2 dégagée par un litre de carburant, le super sans plomb est taxé à 0,272 euros/kg et le diesel seulement à 0,157 euros/kg. Voir Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.26.

[418] C'est le très célèbre Fuel Duty Escalator (FDE). PEARCE David, « The political economy of an energy tax: The United Kingdom's climate change levy », Royaume-Uni, *Energy Economics*, 2006, p.150. DRESNER Simon, GILBERT Nigel, JACKSON Tim, « History and social responses to environmental tax reform in the United Kingdom », Royaume-Uni, *Energy Policy*, n°34, 2006, p.931. Smith Institute, *Fair Tax: towards a modern tax system*, Royaume-Uni, 2008, p.68

[419] *Les Cahiers du Clip*, « Automobile et effet de serre », Institut du Développement Durable et des Relations Internationales, Paris, Club d'Ingénierie Prospective Énergie et Environnement, mars 2001, n°12, p.56.

[420] Chartered Institute of Taxation, *Green tax report*, Royaume-Uni, 2009, p.12.

2) La forte charge environnementale de la fiscalité touristique

La fiscalité touristique est un moyen efficace de faire peser une charge fiscale de réparation sur le pollueur. Le touriste, qui a les moyens de partir en vacances, doit prendre à sa charge une partie du coût des dommages qu'il cause.

A la fin des années 80, une fiscalité touristique environnementale apparaît aux Baléares. Le tourisme de masse amène à repenser le mode de financement des infrastructures.

La loi régionale 2/1999 du 24 mars 1999 dite « loi touristique générale des Iles Baléares » crée un fonds de réhabilitation des espaces touristiques et de préservation de l'environnement[421]. Ce fonds est alimenté par un impôt sur le séjour dans les établissements touristiques de logement : l'écotaxe des Baléares[422]. Le contribuable est la personne hébergée dans ses établissements payeurs.

La loi est entrée en vigueur en 2002. Suite à de nombreuses contestations, le Tribunal Constitutionnel espagnol suspend provisoirement la taxe. Une nouvelle loi régionale supprime la taxe, à compter d'octobre 2003[423].

Toujours en Méditerranée, la Sardaigne a tenté aussi l'expérience des taxes touristiques, présentées comme environnementales. Là encore, de fortes contestations ont conduit à la suppression de ces taxes rebaptisées « taxes de luxe »[424].

---

[421] Ley 12/1999 de 23 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública y económicas, Palma, *Boletín Oficial de las Illes Balears*, 1er janvier 2000.

[422] Ley 7/2001 del Impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento, destinado a la dotación del Fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente, Palma, *Boletín Oficial de las Illes Balears*, 23 avril 2001.

[423] Ley 7/2003, de 22 de octubre, por la cual se deroga la Ley 7/2001, de 23 de abril, del impuesto sobre las estancias turísticas de alojamiento, destinado a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente, Palma, *Boletín Oficial de las Illes Balears*, 25 octobre 2003.

[424] La loi régionale n°4 du 11 mai 2006 crée l'ARASE (Agence fiscale régionale de gestion et recouvrement de l'impôt, Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate). Elle instaure trois taxes touristiques : taxe sur les résidences secondaires à usage touristique, taxe sur

La fiscalité touristique est un exemple pertinent de contribution environnementale à la charge du pollueur. Avec un taux loin d'être dissuasif[425], le pollueur ne renonce pas pour autant à ses vacances dans ces destinations méditerranéennes, qui vivent principalement du tourisme[426].

Ces taxes ne semblent pas avoir eu d'impact sur le flot de touristes. À cet égard, la taxe de plongée, perçue dans la zone protégée des Iles Medes, au large de la Costa Brava, n'a pas eu de conséquences sur le nombre de plongées[427].

Cette fiscalité offre des potentialités pour le touriste pollueur : prendre conscience de l'impact environnemental, et participer à sa réparation si le fléchage est clair.

B) UNE CONTRIBUTION DÉTERMINANTE POUR LES FONDS

Une contribution fiscale de réparation de l'environnement doit servir à financer des mesures de lutte contre la pollution[428]. Deux catégories de financement peuvent être identifiées : les dépenses finançant des activités d'intérêt général (comme la protection du patrimoine) et des actions plus

---

les plus-values tirées de la vente d'unités immobilières destinées à l'habitation secondaire (taxe d'un montant de 20% de la plus-value dégagée entre le prix d'acquisition et le prix de vente, et la taxe sur l'escale touristique des aéronefs et bateau de plaisance. La taxe sur l'escale au départ due pas les personnes ou les sociétés fiscalement établies en dehors de la Sardaigne, a été élargie aux entreprises. CJUE, *Presidente del Consiglio dei Ministri c/ Regione autonoma della Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec.*, 2009, p. I-10821.

[425] En moyenne, 1 euro par jour et par personne pour la taxe des Baléares.

[426] 180 millions de personnes, soit un tiers du tourisme international, viennent en Méditerranée chaque année. CHABASON Lucien, « Le financement de l'environnement à l'échelle régionale », in *Vers un nouveau droit de l'environnement? Réunion mondiale des juristes et associations de droit de l'environnement*, France, Centre International de Droit Comparé de l'Environnement, 2003, pp.189-191

[427] LALEURE Jeanne, « La fiscalité touristique insulaire: un outil efficace au service du développement durable en Méditerranée? », in LAZZERI Yvette, MOUSTIER Emmanuelle (dir.), *Le développement durable dans l'espace méditerranéen : une gouvernance à inventer. Enjeux et propositions*, Paris, l'Harmattan, 2010, p.245.

[428] Commission des comptes et de l'économie de l'environnement, *La fiscalité liée à l'environnement*, Paris, La Documentation française, 2001, p.14.

ponctuelles (comme le nettoyage des rues)[429]. Dans le cas d'actions précises, ce sont généralement les administrations qui en ont la charge. Celles-ci disposent d'un budget indépendant pour les effectuer.

Pendant de nombreuses années, l'environnement n'a disposé que d'une seule source de financement basée sur des politiques plus traditionnelles (via la santé ou l'équipement…). Cependant, la spécificité des politiques environnementales[430] a obligé les pouvoirs publics à prévoir diverses sources de financement, grâce à la combinaison d'instruments économiques.

Le financement de ces fonds ne doit pas exclure d'autres outils fiscaux, au risque que les pollueurs « s'estime[nt] dédouanés de leur obligation de vigilance, du fait qu'ils versent une contribution au fonds »[431].

Sinon, il s'agit « de solidarité […], non de responsabilité »[432]: « dégageant en quelque sorte les pollueurs de la charge psychologique des dommages causés à l'environnement »[433].

Des fonds se sont développés. C'est le cas du fonds cynégétique national (1). Ce pourrait être le cas pour la pollution de l'eau par les médicaments (2).

---

[429] SMETS Henri, « Le financement de l'environnement au niveau national », in *Vers un nouveau droit de l'environnement ?* , France, Institut catalan de recherches scientifiques, Université de Limoges Faculté de Droit et des Sciences Économiques, 2001, p.193.

[430] Dès 1971, le Ministère de l'environnement est créé. Mais il faut attendre vingt ans pour que soit créées les entités chargées de gérer les territoires : les Directions Régionales de l'Environnement (DIREN). LASCOUMES Pierre, LE BOURHIS Jean-Pierre, *L'environnement ou l'administration des possibles : la création des directions régionales de l'environnement*, Paris, L'Harmattan, p.7. Dans le cadre de la réforme de l'État, le Conseil de modernisation des politiques publiques a décidé en décembre 2007 la création des Directions Régionales de l'Environnement, de l'Aménagement et du Logement (DREAL). Cette nouvelle structure régionale pilote les politiques de développement durable résultant des engagements du Grenelle Environnement, sous l'autorité du Préfet de région.

[431] REMOND-GOUILLOUD Martine, *Du droit de détruire – Essai sur le droit de l'environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Les Voies du Droit, 1989, p.79.

[432] REMOND-GOUILLOUD Martine, *Ibid.*, p.173.

[433] VAN LANG Agathe, *Droit de l'environnement*, France, Presses Universitaires de France, Thémis, Droit public, 2007, p.78.

1) Le fonds cynégétique national

Les ressources de l'Office National de la Chasse et de la Faune Sauvage (ONCFS) proviennent en majeure partie des activités liées à la chasse. Les ressources de l'ONCFS comprennent le montant des redevances cynégétiques versées à l'occasion de la validation du permis de chasser (93% des ressources totales), le montant des sommes perçues à l'occasion de la délivrance des licences de chasse aux étrangers non-résidents, et le montant des subventions ou travaux, contrats et expertises réalisés par l'Office (3,5%)[434].

Ces ressources contribuent au développement de mesures de protection de l'environnement dans différents domaines: renouvellement et entretien des forêts, sauvegarde des espèces...

La Fédération Nationale des Chasseurs (FNC) gère un fonds dénommé Fonds cynégétique national assurant, d'une part, une péréquation entre les fédérations départementales des chasseurs, en fonction de leurs ressources et de leurs charges et, d'autre part, la prévention et l'indemnisation des dégâts de grand gibier, par les fédérations départementales des chasseurs.

Ce fonds est alimenté par des contributions obligatoires acquittées par les fédérations départementales de chasseurs, ainsi que par le produit d'une cotisation nationale, versée à la Fédération nationale des chasseurs par chaque chasseur de grand gibier, ayant validé un permis de chasser national. Elle détermine également la réfaction appliquée à la cotisation due par tout chasseur

[434] L'art. L. 423-12 du code de l'environnement dispose que le permis de chasser est validé par le paiement d'une redevance cynégétique. L'art. L. 423-21-1 du même code détermine le montant maximal des redevances cynégétiques, dans la limite du plafond défini. A partir de 2008, les montants sont indexés chaque année sur le taux de progression de l'indice des prix à la consommation hors tabac prévu dans le rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances pour l'année considérée. Ils sont publiés chaque année par arrêté conjoint des ministres chargés de la chasse et du budget. L'art. L. 423-21-1 précité dispose également que les redevances cynégétiques sont encaissées par un comptable du Trésor ou un régisseur de recettes de l'État placé auprès d'une fédération départementale ou interdépartementale des chasseurs et habilité, selon les règles et avec les garanties applicables en matière de droits de timbre.

validant pour la première fois son permis de chasser, lors de la saison cynégétique qui suit l'obtention du titre permanent dudit permis.

De même, elle fixe chaque année le prix unique de la cotisation fédérale, que chaque demandeur d'un permis de chasser national doit acquitter[435].

Un contrat d'objectifs signé entre l'État et l'ONCFS a été adopté le 14 juin 2006, pour la période 2006-2008. Il distingue les missions d'intérêt cynégétique incombant à l'ONCFS de ses missions d'intérêt général et patrimonial, afin de mieux établir les conditions de financement des actions conduites par cet établissement. Le contrat prévoit, en outre, une augmentation des redevances cynégétiques afin de faire face aux difficultés financières de l'établissement.

2) Un fonds pharmaceutique pour l'eau

Pour les pollutions accidentelles, l'OCDE, dès le début des années 1990, précise que le coût (des mesures de prévention et de lutte) doit être imputé à tous les auteurs potentiels, indépendamment du fait qu'ils contribuent à la pollution[436]. Dès lors, des fonds d'indemnisation peuvent être prévus. Mais seuls les pollueurs (y compris les pollueurs potentiels) doivent y contribuer[437].

Les substances pharmaceutiques, retrouvées dans l'eau[438], sont des molécules actives créées par l'homme. Il est assurément difficile de mesurer les effets de ces molécules sur le milieu et sur l'homme. Les laboratoires

---

[435] Art. L.421-14 du Code de l'Environnement.

[436] OCDE, *Recommandation sur l'application du principe pollueur payeur aux pollutions accidentelles*, C(89) 88, Paris, 7 juillet 1989. Voir OCDE, *Coûts de l'inaction sur des défis environnementaux importants*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.117, chapitre 4, le coût de l'inaction face aux accidents industriels et catastrophes naturelles liées à l'environnement.

[437] Extrait de Ministère de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable et de la Mer, « Réduire les pollutions et les impacts sur la biodiversité », *Conférence française pour la biodiversité*, mai 2010, p.13.

[438] Agence Nationale de Sécurité Sanitaire (ANSES), *Communiqué de presse : Rapport sur la campagne nationale d'occurrence des résidus de médicaments dans les eaux destinées à la consommation humaine*, Paris, 2011.

pharmaceutiques[439] pourraient financer le traitement des eaux, polluées par les substances médicamenteuses. Dans le cadre de politique fiscale de l'eau, certaines législations prévoient un taux spécifique pour les produits pharmaceutiques[440]. Pour aller plus loin, cette idée repose sur un traitement spécifique de l'eau par une contribution spécifique de la part des pollueurs.

« La santé environnementale comprend les aspects de la santé humaine, y compris la qualité de la vie, qui sont déterminés par les facteurs physiques, chimiques, biologiques, sociaux, psychosociaux et esthétiques de notre environnement. Elle concerne également la politique et les pratiques de gestion, de résorption, de contrôle et de prévention des facteurs environnementaux susceptibles d'affecter la santé des générations actuelles et futures »[441]. Cette contribution, en tant qu'instrument de politique de santé environnementale, serait une taxe environnementale au service de la santé.

[439] Il est vrai que le secteur pharmaceutique est déjà fortement taxé. A côté des taxes dues par tous les secteurs, il est imposé, à l'entreprise pharmaceutique, des circuits spécifiques de collecte et de recyclage pour les médicaments non utilisés (Programme Cyclamed), pour les emballages (Programme Adelphe) ainsi que pour les déchets d'activités de soins à risque infectieux. Sur ce dernier point, voir le Décret n°97-1048 du 6 novembre 1997 relatif à l'élimination des déchets d'activités de soins à risques infectieux et assimilés et des pièces anatomiques et modifiant le code de la santé publique, *JO*, 18 novembre 1997, p.16675. Depuis, le Grenelle est venu préciser les modalités. Loi n°2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement (1), *JO*, 13 juillet 2010, p.12905, art. 100.

[440] Dans le Water Protection and Reinvestment Act américain, les produits pharmaceutiques sont taxés au même titre que les pesticides, les fertilisants, ou les déchets ménagers. Voir: United States Government Accountability Office, *Clean water infrastructure, A variety of issues need to be considered when designing a clean water trust fund*, États-Unis, Report to congressional requesters, mai 2009.

[441] Organisation Mondiale de la Santé, *Conférence d'Helsinki*, Bureau européen, 1994.

A l'issue de ces différents volets de réflexion, la fiscalité de l'environnement s'inscrit dans un double cadre économique et juridique en construction perpétuelle. Les caractéristiques de la fiscalité environnementale sont à concilier avec les objectifs du développement durable.

Une législation fiscale environnementale doit marier l'adaptabilité de l'impôt et la permanence des problèmes environnementaux. Pourtant, cet idéal est loin d'être atteint. Il demande la mise en œuvre d'une réforme fiscale verte, assurément sous-tendue par la responsabilité des acteurs.

TITRE 2 - PORTÉE DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT EN TANT QU'EXPRESSION D'UNE NORME RESPONSABLE

Après avoir étudié les fondements de la fiscalité environnementale, il convient, dans un second temps, d'en souligner la portée.

Souvent due à un manque de volonté politique, la fiscalité de l'environnement n'a pas toujours réussi à s'imposer. La fiscalité verte se développe par vagues successives. Toutes les potentialités de la fiscalité de l'environnement ne sont pas toujours exploitées.

Les objectifs actuels et spécifiques de la protection de l'environnement, illustrent manifestement la loi fiscale de l'évolutionnisme. Cette loi « enseigne que les métamorphoses fiscales sont rares, et qu'elles sont toujours liées à une phase critique ou exceptionnelle de la société, qui rend possible une « révolution fiscale », c'est-à-dire une réforme profonde »[442].

L'affirmation d'une « réelle » prise en compte de la protection de l'environnement par la fiscalité est essentielle[443]. Si une réforme totale du système fiscal n'est pas toujours préconisée, l'efficacité de la fiscalité liée à l'environnement peut être améliorée.

Cette réforme s'inscrit dans un cadre plus large de responsabilisation des acteurs de la société. Il ne s'agit pas de colorer en vert, par simples touches la fiscalité.

En prenant en compte les intérêts économiques et environnementaux, parfois divergents[444], une véritable prise de conscience est essentielle dans une optique triple de développement durable. Cette prise de conscience passe certainement par une réforme fiscale verte (Chapitre 1) pour mettre en exergue la responsabilité qui en découle (Chapitre 2).

---

[442] TOURNIÉ Gérard, *La politique fiscale sous la Vème République: Introduction à l'étude du système fiscal français*, France, Societas Privat, 1985, p.69.

[443] BEUERMANN Christiane, SANTARIUS Tilman, « Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time », Royaume-Uni, *Energy Policy*, nº34, 2006, pp.917-929.

[444] Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.17.

CHAPITRE 1 - RÉFORME FISCALE VERTE : NÉCESSAIRE CONSÉCRATION

La réforme fiscale verte est un réel instrument de politique publique[445] pour l'intégration de l'impact de l'environnement dans le cadre de « réformes globales des régimes et avantages fiscaux »[446].

Politique apparue dès le début des années 90, la réforme fiscale verte a pris de l'amplitude dans bon nombre de pays développés[447]. Il s'agit de réformer en profondeur la fiscalité positive et la fiscalité négative.

Cette « fiscalité ciblée »[448] connaît un véritable essor.

Supprimer les taxes défavorables à l'environnement, et encourager les actions favorables par l'usage d'aides et de subventions, doit se faire dans le même temps: c'est la réforme fiscale verte (Section I).

Souvent difficile à mettre en œuvre, la réforme est appelée à évoluer (Section II).

---

[445] SAINTENY Guillaume, « L'écofiscalité comme outil de politique publique », Paris, *Revue française d'administration publique*, n°134, 2010, p.366.

[446] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.33.

[447] ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, CHALIFOUR Nathalie, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume V*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2008; BAKER A. (éd.), *Tax and the environment: a world of possibilities*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009; Bureau Européen de l'Environnement, *Environmental tax reform : perspectives for progress in the European Union*, Bruxelles, Discussion of the European Environmental Bureau, EEB Publication, juin 2003.

[448] ESCLASSAN Marie-Christine, « Considérations sur une révolution silencieuse: la lente mue du système fiscal français », Paris, *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, France, Presse Universitaire d'Aix Marseille, 2008, p.171.

SECTION I - UN ÉQUILIBRE PRÉCAIRE

La prise en considération des dommages environnementaux implique le verdissement de toute la fiscalité, en recherchant sa vocation écologique.

Pour ce faire, la distinction entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires est un préalable.

Une dépense fiscale est une perte de recettes par rapport à ce qui aurait résulté de l'application du droit fiscal. Apparu aux États-Unis[449], puis en France[450], ce concept « apparaît à la fois comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires, et comme le négatif de l'expression recettes fiscales »[451]. Un crédit d'impôt est une dépense fiscale pour l'État.

Une dépense budgétaire est une dépense directe. C'est le cas des subventions.

« L'expression « dépenses fiscales » traduit d'ailleurs bien cette idée d'un « budget en creux », par rapport au « budget en bosse » que constituent les dépenses budgétaires »[452].

Dans le cadre du document de politique transversale de « lutte contre le changement climatique », l'ensemble des dépenses budgétaires s'élève à 4,587 milliards d'euros en autorisations d'engagement, et l'ensemble des dépenses fiscales à 3,438 milliards d'euros en 2011[453].

---

[449] Voir pour une étude comparée : GODBOUT Luc, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales, étude comparée : Canada, États-Unis, France*, Paris, Economica, 2006.

[450] Depuis 1980, le projet de loi de finances comprend chaque année un rapport sur les dépenses fiscales (fascicule voies et moyens, tome II).

[451] Conseil des Impôts, *IVème rapport au Président de la République relatif à l'impôt sur le revenu*, Paris, La Documentation française, 1979, p.109.

[452] Conseil des Impôts, *La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales*, Paris, La Documentation française, 2003, p.13.

[453] Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, Synthèse DPT 2011 lutte contre le changement climatique*, Direction générale de l'énergie et du climat, Service du climat et de l'efficacité énergétique, Département de lutte contre l'effet de serre, 2011.

Un équilibre est à trouver entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires. Les exigences sont alors de deux ordres.

Lorsque des mesures sont nuisibles à l'environnement, elles doivent être retirées de l'ordonnancement juridique (I). Dans le même temps, une vraie protection de l'environnement doit être encouragée (II).

I) DISPARITION DES ENTRAVES A LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT

La fiscalité « pourvoyeuse de recettes »[454] peut avoir un impact direct ou indirect sur l'environnement. Lorsque celui-ci est positif, il doit être encouragé, mais il doit être strictement encadré, s'il s'avère négatif.

Ces disparités fiscales constituent un frein à la protection de l'environnement. Elles doivent alors être limitées (A).

De plus, les aides pour le développement de certains secteurs ont des conséquences néfastes sur le milieu (B).

A) SUPPRESSION DES DIFFÉRENCES NON JUSTIFIÉES

Afin de limiter les mesures non justifiées par des impératifs environnementaux, il convient de réduire les importantes différences de traitement fiscal (1). Un domaine particulièrement révélateur est la fiscalité d'enlèvement des ordures ménagères (2).

[454] ROTILLON Gilles, « La fiscalité environnementale, outil de protection de l'environnement? », France, *Regards croisés sur l'Économie*, 2007, n°1, p.111.

1) Des disparités de traitement non négligeables

On peut identifier des disparités de traitement fiscal dans certains services, certains produits, ou certaines activités. Pour qu'une taxe soit incitative, elle ne doit pas s'accompagner de trop d'exonérations. Sinon, le pollueur va essayer d'échapper à la taxe, et ne pas se préoccuper des conséquences de ses activités sur l'environnement[455].

Taxer différemment les produits polluants des produits non polluants est primordial.

Il serait facile de taxer plus fortement certains produits polluants, imposées actuellement au même taux que les produits écologiques. Un produit polluant pourra être moins cher qu'un produit écologique, le processus de fabrication de ce dernier pouvant être plus coûteux.

Ainsi, la fiscalité permettrait d'internaliser le coût du produit polluant sur l'environnement. Une plus forte taxation de certains produits nocifs pour l'environnement aurait des conséquences sur les modes de consommation.

L'augmentation de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) sur certains produits polluants est une autre de ces solutions. Une augmentation de la TVA sur ces produits aurait une influence directe sur les choix des consommateurs[456].

A contrario, une TVA à taux réduit sur les produits écologiques aurait une influence incitative, et non répressive, sur les consommateurs et les entreprises. Ce taux plus faible pourrait n'être que temporaire, et reviendrait à un taux

---

[455] BUREAU Dominique, « Mécanismes incitatifs à la réduction des gaz à effet de serre », *Examen des conditions d'un élargissement de la TGAP aux consommations intermédiaires d'énergie*, Paris, Groupe de travail, mai 2000, p.40.

[456] SAINTENY Guillaume, « Quelle fiscalité de l'environnement ?», Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement,* École des Mines de Paris, n°11, Juillet 1998, p.12.

normal, lorsque serait commercialisé un produit encore moins polluant[457]. Une dynamique vertueuse se mettrait en place.

Si de telles propositions ont été faites au niveau communautaire[458], elles n'ont cependant pas su convaincre[459].

Certaines dispositions fiscales ont un impact majeur sur l'environnement. Parmi les produits concernés, les carburants sont préoccupants.

2) L'exemple de la fiscalité d'enlèvement des ordures ménagères

Une plus grande clarté de la fiscalité serait aussi possible dans le secteur des déchets. Deux systèmes se font concurrence: la Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères (TEOM) et la Redevance d'Enlèvement des Ordures Ménagères (REOM).

La REOM est une redevance incitative payée par le contribuable en échange d'un service rendu. Devant la complexité du mécanisme[460], très peu de villes l'ont actuellement choisie[461].

---

[457] SAINTENY Guillaume, *Ibid.*, p.13.

[458] Commission européenne, *Study on reduced VAT for environmentally friendly products*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008, pp.5 et s..

[459] Commission européenne, *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008, pp.131 et s..

[460] Loi n°92-646 du 13 juillet 1992, *JO*, 14 juillet 1992, p.9461. GLACHANT Matthieu, « La réduction à la source des déchets ménagers : Pourquoi ne pas essayer la tarification incitative ? », Paris, Annales des Mines - Responsabilité et Environnement, École des Mines de Paris, n°29, janvier 2003, p.15. PADOVANI Alain, « Taxation ou redevance : le point de vue de l'usager sur la facturation des ordures ménagères », *in* FALQUE Max, LAMOTTE Henri, SAGLIO Jean-François (dir.), *Les Déchets: droits de propriété, économie et environnement*, Vème Conférence Internationale, Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne, 2004, p.596.

[461] Le principe de libre administration des collectivités locales est posé par l'art. 72 de la Constitution. « Les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine. Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. ». Sans aller jusqu'à parler de souveraineté fiscale, c'est « la compétence pour une collectivité d'exercer la totalité du pouvoir en matière d'imposition : création

La ville de Besançon (aire urbaine de près de 240 000 habitants) l'a adoptée, montrant que la redevance pouvait s'appliquer dans les agglomérations.

La redevance est plus adaptée que la Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères (TEOM)[462]. Cette dernière est assise sur la valeur cadastrale du foncier bâti, c'est-à-dire la valeur locative du logement, et non sur la quantité de déchets produits. Elle n'incite pas à la diminution des déchets.

Les arguments, liés aux difficultés pratiques du passage de la TEOM à la REOM, sont faibles. La REOM est recouverte par les collectivités locales, alors que la TEOM est recouverte par l'État. Les communes sont incitées à recourir à la taxation forfaitaire (la TEOM).

Il serait intéressant d'instaurer un système, où les risques financiers seraient partagés par les communes et par l'État[463]. Certaines communes ont déjà fait le choix politique et économique d'une redevance incitative, dont les répercussions environnementales sont importantes[464].

---

de l'impôt, fixation de l'assiette et des taux, recouvrement et suppression de l'impôt ». GUILLET Nicolas, « L'avenir de l'autonomie financière des collectivités territoriales après la loi organique du 29 juillet 2004 », Paris, *Revue Générale des Collectivités Territoriales*, janvier-février 2005, n°32, p.45. STECKEL-MONTES Marie-Christine, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », Paris, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 2005, vol.1, n°61, pp.19-33.

[462] Art. 1522 du CGI : « I. La taxe est établie d'après le revenu net servant de base à la taxe foncière, défini par l'article 1388. La base d'imposition des logements occupés par les fonctionnaires et les employés civils ou militaires visés à l'article 1523 est égale à leur valeur locative déterminée dans les conditions prévues à l'article 1494 et diminuée de 50%. II. - Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale ainsi que les syndicats mixtes peuvent décider, par une délibération prise dans les conditions prévues au 1 du II de l'article 1639 A bis, de plafonner les valeurs locatives de chaque local à usage d'habitation et de chacune de leurs dépendances dans la limite d'un montant qui ne peut être inférieur à deux fois le montant de la valeur locative moyenne communale des locaux d'habitation. La valeur locative moyenne est déterminée dans les conditions prévues au 4 du II et au IV de l'article 1411.Ce plafond, réduit de 50%, s'applique sur le revenu net défini à l'article 1388. »

[463] LAMOTTE H., « Rapport général », in Centre d'Analyse Économique Environnement, International Center for Research on Environmental Issues, *Les déchets : droits de propriété, économie et environnement*, Vème Conférence internationale, Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne, 23/24/25 juin 2004, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.626.

[464] Voir à ce sujet l'étude du Ministère de l'Ecologie et du Développement Durable, *Causes et effets du passage de la TEOM à la REOM*, Paris, Direction des études économiques et de l'évaluation environnementale, Service Public 2000, août 2005.

D'autres mesures sont faciles à établir[465] : exonérer de plein droit le redevable, en cas d'enlèvement de ses propres déchets, sans recours aux services de la collectivité, prévoir une taxe à la décharge[466], ou taxer fortement en amont certains déchets (piles, véhicules hors d'usage …).

En l'état actuel du droit, la fiscalité des déchets est une « fiscalité de couverture de coûts »[467].

Limiter les disparités fiscales non justifiées, devient impératif dans le cadre d'une réforme fiscale verte. Mais il s'agit aussi d'encadrer de façon plus stricte l'usage des nombreuses aides accordées à différents secteurs.

B) USAGE PRUDENT DES AIDES DIRECTES

Le coût élevé des subventions est une charge lourde pour les pouvoirs publics. Leur impact est assez incertain.

Il faut donc limiter les subventions ayant des conséquences nocives pour l'environnement, et développer dans le même temps les subventions positives pour l'environnement[468].

Si les subventions peuvent avoir un effet négatif pour l'environnement, elles peuvent aussi avoir un impact positif. Elles doivent alors être encouragées.

---

[465] Fréquemment les parlementaires posent des questions sur des aménagements possibles de la TEOM. Nous citerons à titre d'exemple la question de M. le Député PREEL au Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie n°82396, *Journal Officiel du Sénat*, 27 décembre 2005, p.11932.

[466] GLACHANT Matthieu, « Réduction à la source des déchets ménagers et tarification en France », in *Les Déchets: droits de propriété, économie et environnement*, Vème Conférence Internationale, Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne, 2004, p.214.

[467] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.25.

[468] Selon la doctrine connue du bâton et de la carotte. BARDE Jean-Philippe, OPSCHOOR Johanes Baptist, « From stick to carrot in the environment », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Observer*, n°186, février-mars 1994, pp.23-27.

Par exemple, l'Agence de l'Environnement et de la Maitrise de l'Énergie (ADEME) contribue aux actions d'entreprises, d'associations et de particuliers[469].

Dans ce cas, l'État partage le coût de la pollution avec le pollueur[470]. Théoriquement, le principe pollueur payeur n'est donc pas appliqué de manière satisfaisante. En pratique, ces aides sont indispensables.

Certaines subventions desservent de manière indirecte l'environnement. En effet, elles financent des politiques d'emploi ou de développement local, et ont par la suite, des conséquences sur le prix des produits. Ainsi, un produit, qui sera moins coûteux sur le marché grâce aux différentes aides, pourra être néfaste à l'environnement. Il apparaît essentiel, dans le cadre d'une politique fiscale environnementale, de réduire les subventions nocives à l'environnement.

Les pouvoirs publics financent souvent certains secteurs dont les activités sont dommageables pour le milieu. L'agriculture (1) et le secteur de l'automobile (2) illustrent ce qui vient d'être dit.

1) Le cas préoccupant des subventions agricoles

Certaines subventions agricoles servent à financer des techniques agricoles particulièrement dommageables pour l'environnement. C'est le cas des aides à l'agriculture intensive.

Les soutiens au prix du marché, les paiements au titre de la production et les subventions aux intrants, causent de forts dommages à l'environnement. Ces aides facilitent une utilisation de plus en plus fréquente de la surproduction agricole, de la monoculture, de l'exploitation des terres fragiles, et la pollution

[469] L'ADEME subventionne, par exemple, la réhabilitation des décharges. Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie, *Rapport d'activité et de performance 2009*, France, 2010, p.67.

[470] Conseil Supérieur des Finances, *Inventaire de la fiscalité environnementale*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2004, p.4.

des sols et des eaux[471]. Le consommateur se tournera vers ces produits moins chers issus de ces agricultures.

Dans le cadre de l'Union Européenne, la Nouvelle Politique Agricole Commune est en train de faire évoluer le système[472].

Les gouvernements peuvent restreindre certaines aides, si les exploitations ne respectent pas certains critères environnementaux. À partir de 2012, les subventions importantes, principalement perçues par les grosses exploitations, sont amenées à évoluer[473].

Après avoir réduit les aides nocives, à l'environnement, il faut corrélativement, favoriser les aides pour une agriculture durable. Effectuer une profonde mutation des aides agricoles est urgent[474].

Il serait souhaitable d'introduire des éléments « d'éco-conditionnalité »[475] pour limiter les effets négatifs des techniques agricoles sur l'environnement[476].

L'éco-conditionnalité est le principe selon lequel les agriculteurs doivent respecter les exigences de la protection de l'environnement pour bénéficier du soutien du marché.

Les mesures agro-environnementales soutiennent des pratiques agricoles particulières, allant au-delà du niveau de base des bonnes pratiques agricoles et

---

[471] BARDE Jean-Philippe., « Les instruments économiques et fiscaux », Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation internationale de la Francophonie, 4ème trimestre 2005, n°69, p.35.

[472] Union européenne, *Accord du Luxembourg sur la réforme de Politique Agricole Commune*, 26 juin 2003.

[473] Conseil de Prospective Européenne et Internationale pour l'Agriculture et l'Alimentation, *Perspectives pour l'agriculture française et la PAC*, La Documentation française, 2007, p.19.

[474] « Réduire la pollution d'origine agricole (cultures et élevages) en poursuivant la réforme des aides à l'agriculture (afin de diminuer les incitations à la production intensive et donc à la pollution, en appliquant l'éco-conditionnalité des aides agricoles, et en introduisant des mesures efficientes et ciblées de réduction des excès azotés au niveau de l'exploitation ». Voir OCDE, *Les performances environnementales de la France*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupes de travail : Outil économique et développement durable, 8 mars 2006.

[475] Avec la réforme de la Politique Agricole Commune en 2003, l'éco-conditionnalité est devenue obligatoire depuis 2005 pour les agriculteurs recevant des paiements directs.

[476] OCDE, *Les performances environnementales de la France*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupes de travail : Outil économique et développement durable, 8 mars 2006, p.8.

qui contribuent à protéger l'environnement et à préserver le paysage. En incitant les agriculteurs à maintenir les haies, à choisir l'inter-culture, à préserver la biodiversité[477], elles doivent être strictement encadrées aux niveaux communautaire et mondial[478].

2) Les aides délicates visant au renouvellement du parc automobile

Le monde de l'automobile est un autre secteur qui bénéficie d'aides. Les aides environnementales contribuant au renouvellement du parc automobile, sont toujours délicates à manier.

Au cours des années 1990, la France met en place une série de primes pour le rebut de véhicules anciens et l'achat de neufs. L'objectif de ces mesures était de limiter les émissions automobiles en renouvelant le parc.

Malheureusement, ces mesures n'ont pas eu l'effet escompté. Elles ont contribué à accélérer la diésélisation du parc[479].

---

[477] OCDE, *Mesures agro-environnementales : tour d'horizon des évolutions*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupes de travail mixte sur l'agriculture et l'environnement, 2003, p.9; VOJTECH V., « Les mesures prises face aux problèmes agro-environnementaux », Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2010, p.18.

[478] Dans le cadre de l'Accord sur l'agriculture de l'OMC (cycle de l'Uruguay, 1986-1994), les mesures de soutien agricole ont été classées. Les mesures orange sont réputées avoir des effets de distorsion sur les échanges (soutien aux exportations ou aux niveaux de production) et font l'objet d'engagements de réduction. Les mesures bleues peuvent être associées aux quantités produites, mais limitent la production. Elles ont des effets de distorsion moindres sur le commerce. Elles ne sont pas limitées. Les effets des mesures vertes doivent être nuls ou minimes et indépendants des niveaux de production (comme la recherche et le développement, les programmes de soutien à la commercialisation, les dépenses à l'aide alimentaire et la protection de l'environnement). Les mesures vertes sont autorisées. OMC, *Rapport sur le commerce mondial: Les subventions ; le commerce et l'OMC*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2006, p.219. Voir aussi ONU, PNUD, *Guide de l'environnement et du commerce*, 2ème éd., Genève, 2008, p.98.

[479] *Les Cahiers du Clip*, « Automobile et effet de serre », Institut du Développement Durable et des Relations Internationales, Paris, Club d'Ingénierie Prospective Énergie et Environnement, mars 2001, n°12, p.31.

En outre, les vieux véhicules appartenaient surtout à des ménages à faibles revenus. Ces ménages n'avaient pas les moyens d'en acheter un neuf, la prime étant relativement faible[480].

Vingt ans plus tard, le gouvernement français réitère avec le concept de la prime à la casse. Mesure providentielle en temps de crise[481], elle a diminué progressivement, pour disparaitre définitivement[482]. Son manque de transparence a pu être mis en cause[483].

De nombreuses disparités fiscales peuvent être réduites en vue de préserver l'environnement. Mais les politiques publiques, liées au lobbying, notamment en matière d'agriculture et de transports, restent un obstacle.

La diminution des dispositions fiscales ayant un impact négatif sur l'environnement, doit s'accompagner d'un accroissement d'avantages fiscaux.

---

[480] La première prime était de 2.000 francs (305 euros). La Balladurette de 5.000 francs (762 euros) concernait les véhicules âgés d'au moins 10 ans. La Juppette, de 5.000 ou 7.000 francs (762 ou 1.067 euros) selon la taille du véhicule, s'adressait aux véhicules âgés d'au moins 8 ans.

[481] La prime à la casse de 1 000 euros concerne les véhicules de plus de 10 ans. L'âge du véhicule est décompté à partir de la date de première immatriculation indiquée sur la carte grise du véhicule. Cette aide est attribuée à la condition qu'elle s'accompagne de l'acquisition d'un véhicule neuf, dont les émissions de dioxyde de carbone sont inférieures ou égales à 160 grammes de CO^2/km. Elle s'applique aux véhicules qui font l'objet d'une facturation entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009. Ce super-bonus s'ajoute au bonus si le véhicule neuf acheté émet au maximum 130 grammes de CO^2/km. Décret n°2009-66 du 19 janvier 2009 modifiant le décret n°2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres, *JO*, 20 janvier 2009. Elle a été prolongée jusqu'au 31 décembre 2010.

[482] La Loi de finances pour 2010 diminue la prime à la casse. Elle est passée de 1000 euros à 700 euros au 1er janvier 2010, puis à 500 euros au 1er juillet 2010, pour disparaitre définitivement au 1er janvier 2011. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, *Communiqué de presse : L'envolée des achats automobiles en décembre (+9,9%) clôt deux années d'efficacité remarquable de la prime à la casse*, Paris, janvier 2011.

[483] Assemblée Nationale, *Rapport sur l'évaluation des effets économiques du bonus-malus écologique et de la prime à la casse*, Paris, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, nº1934, 2009, p.9.

II) ESSOR DES MESURES FISCALES DEDIÉES A L'INVESTISSEMENT VERT

Une réforme fiscale verte performante doit mettre en place une augmentation des avantages fiscaux favorables à l'environnement. En effet, encourager les personnes physiques et morales à se préoccuper de l'environnement, passe par d'autres mesures fiscales.

Une entreprise ou un particulier peut décider de modifier ses comportements de consommation, ou d'investir dans des technologies moins énergivores et plus propres.

Lorsque le coût de l'investissement devient inférieur au gain en consommation d'énergie que cet investissement permet d'obtenir, la mesure est économiquement rentable, elle est « sans regret »[484]. Il convient de tenir compte des critères de rentabilité et de la période de référence retenue.

Des avantages fiscaux favorisent le développement d'investissements verts au profit des d'entreprises (A), et le recours à des produits environnementaux pour les particuliers (B).

A) DES MESURES FISCALES AU PROFIT DES ENTREPRISES

Dans un contexte de changement climatique[485], la fiscalité environnementale doit être un véritable instrument au service de l'entreprise. Cette dynamique de responsabilité s'inscrit dans le cadre de la Responsabilité

[484] Conseil Fédéral du Développement Durable, *Avis cadre sur les obstacles à la mise en œuvre des mesures de réduction des émissions de gaz à effet de serre économiquement rentable (mesures « no regret »)*, Belgique, juin 2003, p.20.

[485] BERTHOUD Thierry, « L'industrie et le changement climatique », Paris, *Petites Affiches*, n°107, 30 mai 2000, p.13.

Sociale et Environnementale des entreprises (RSE)[486] pour laquelle les enjeux actuels sont importants.

Les entreprises, qui désirent investir de manière durable, peuvent avoir recours à des avantages fiscaux (1).

Dans le même temps, développer l'épargne verte peut contribuer à leur trouver des sources de financements extérieurs (2).

1) L'investissement environnemental dans l'entreprise

Un système d'allégement fiscal vient alléger le coût de l'investissement, mais n'est pas réellement perçu comme une subvention par les bénéficiaires[487].

Une possibilité d'amortissement exceptionnel est octroyée en faveur des équipements économiseurs d'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables, acquis ou fabriqués avant janvier 2007. Pour ces mêmes équipements acquis ou fabriqués avant janvier 2003, les entreprises françaises peuvent appliquer un amortissement dégressif accéléré.

Une autre mesure fiscale liée aux économies d'énergie est la réduction de la valeur locative pour les équipements bénéficiant de l'amortissement exceptionnel. En effet, les valeurs locatives, qui servent à l'établissement de la taxe professionnelle, ne sont retenues qu'à hauteur de 50% pour les installations antipollution ou les matériels destinés à économiser l'énergie.

De plus, les entreprises agricoles, imposées à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt des sociétés, peuvent bénéficier du crédit d'impôt en faveur de

---

[486] Premier Ministre, *De la mondialisation à l'universalisation : une dimension sociale, La Documentation française*, Mission au Président de la République, Paris, 2010, pp.100 et s.. Observatoire sur la Responsabilité Sociétale des Entreprises, *Finance et développement durable : enjeux et responsabilités*, Paris, 2005. Voir pour le Canada : TURCOTTE Marie-France, SALMON Anne, *Responsabilité sociale et environnementale dans l'entreprise*, Canada, Presse de l'Université du Québec, 2005.

[487] SMETS Henri, « Le financement de l'environnement au niveau national », in *Vers un nouveau droit de l'environnement ?* , France, Institut catalan de recherches scientifiques, Université de Limoges Faculté de Droit et des Sciences Économiques, 2001, p.200.

l'agriculture biologique. Au moins 40% de leurs recettes doivent provenir de certaines activités définies et faire l'objet d'une certification biologique.

De tels systèmes existent dans plusieurs pays en matière d'économie d'énergie. A ce titre, les entreprises luxembourgeoises peuvent bénéficier d'une dotation spécifique aux amortissements[488]. De même, les entreprises situées en Wallonie peuvent recevoir des aides d'un montant de 20% (voire de 40% pour les PME) du surcoût engendré par rapport à des installations conventionnelles[489].

2) Les potentiels de l'épargne verte au profit des entreprises

L'épargne est un instrument efficace de promotion d'une politique. Elle peut être au service de la protection de l'environnement.

Depuis le 1er janvier 2007, le Compte pour le développement industriel (Codevi) a été remplacé par le Livret de Développement Durable. Son plafond est fixé à 6000 euros. Il ne peut être ouvert qu'un livret par contribuable, ou un livret pour chacun des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Il est rémunéré et les intérêts ne sont pas soumis à l'impôt[490].

Les dépôts collectés permettent d'octroyer des prêts visant à réaliser des travaux d'économie d'énergie dans les logements construits depuis plus de deux ans. Peuvent bénéficier de ces prêts : les particuliers, les copropriétés, les

[488] Ministère de l'Economie et du Commerce Extérieur, *Aides publiques pour promouvoir les écotechnologies et le développement durable dans les entreprises*, Grand Duché du Luxembourg, 2010. Ministère de l'Economie et du Commerce Extérieur, *Loi du 18 février 2010 relative au régime d'aide à la protection de l'environnement et à l'utilisation rationnelle des ressources naturelles. Lignes directrices : guide du requérant*, Grand Duché du Luxembourg, 2010.

[489] SENDEN Gérard, *La gestion de l'énergie dans l'entreprise*, Belgique, Edipro, 2008, p.221.

[490] Son taux est de 1,75% au 1er août 2010. Art. L. 221-27 du Code monétaire et financier précisé par le décret 2007-161 du 6 février 2007 qui fixe notamment le plafond de dépôt à 6 000 euros et l'arrêté du 6 février 2007 qui fixe notamment les conditions d'utilisation des fonds collectés.

personnes physiques qui exercent une activité professionnelle de nature industrielle, commerciale, artisanale ou non commerciale, ou une activité agricole.

Par ailleurs, les travaux doivent être réalisés dans des logements collectifs ou individuels, à usage d'habitation principale ou secondaire. L'encours du financement des travaux d'économies d'énergie doit atteindre 10% de l'actif total des fonds collectés depuis le 1er janvier 2010. Ces fonds vont contribuer significativement aux économies d'énergie dans les bâtiments.[491].

Pour aller plus loin, il est envisageable de créer des Fonds Communs de Placement dans l'Environnement (FCPE). Les souscripteurs pourraient bénéficier de réductions fiscales en déposant leur argent dans ces placements. Ces fonds serviraient à financer de petites entreprises du secteur de l'environnement. Cela pourrait aider le démarrage de « start-up » environnementales.

Il serait possible d'adapter le système des Sofica à ces fonds[492].

Créée par la loi du 11 juillet 1985, la Sofica est une société d'investissement pour le financement d'œuvres audiovisuelles et cinématographiques. En contrepartie d'un financement, les Sofica bénéficient d'un droit sur les recettes des œuvres. L'investissement est déductible jusqu'à

[491] Les équipements éligibles sont ceux visés à l'Art. 200 quater du CGI relatif au crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable. Ce crédit d'impôt s'applique sous certaines conditions notamment [...] b) à l'acquisition de chaudières à condensation ; l''acquisition de matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, de volets isolants ou de portes d'entrée donnant sur l'extérieur ; l'acquisition et la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques ainsi que l'acquisition de matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire ; l'acquisition d'appareils de régulation de chauffage ; c) au coût des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou des pompes à chaleur, autres que air / air, dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire, ainsi qu'au coût de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques ; d) au coût des équipements de raccordement à un réseau de chaleur, alimenté majoritairement par des énergies renouvelables ou par une installation de cogénération ; e) au coût des équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

[492] Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique, *Bulletin Officiel des Impôts n°102,* Direction Générale des Finances Publiques, 5 B-18-08, 5 décembre 2008.

hauteur de 25% du revenu imposable. Le capital de la SOFICA doit être agréé par le Ministère de l'Économie et des Finances, et les œuvres financées agréées par le Ministère de la Culture. Les sommes investies, déductibles à 100% du revenu imposable dans la limite d'un plafond, et de 25% du revenu global, seraient utilisées au profit de sociétés développant des activités environnementales[493].

L'épargne peut être l'outil complémentaire d'un autre outil intéressant : le crédit d'impôt.

B) LE CREDIT D'IMPÔT AU PROFIT DES PARTICULIERS

Le crédit d'impôt réduit l'impôt payable, dans la même mesure pour tous les contribuables, indépendamment de leur niveau de revenu et de leur taux d'imposition. Il est différent des déductions du revenu imposable. Celles-ci ont plus de valeur si le revenu, et le taux d'imposition, augmentent.

En matière environnementale, le Conseil des Impôts considère d'ailleurs le crédit d'impôt comme « la seule mesure significative »[494]. Deux types de crédit existent: le crédit ordinaire à l'impôt sur le revenu (1), et le crédit d'impôt de type « taux zéro » soutenu par les établissements de crédits (2).

1)Un crédit d'impôt ordinaire sur l'impôt sur le revenu

Le Crédit d'Impôt Environnement (CIE) ouvre droit au remboursement d'une quote-part incitative des dépenses de protection et d'amélioration de l'environnement, sous forme de diminution de l'impôt.

Il peut prendre la forme d'un remboursement de la part de l'État en cas de résultat nul ou de déficit fiscal. Le CIE a un plafond différencié en fonction des

[493] SAINTENY Guillaume, « Quelle fiscalité de l'environnement ? », Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement,* École des Mines de Paris, n°11, Juillet 1998, p.14.

[494] Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.78.

bénéficiaires. Il est disponible pour les particuliers et les entreprises (à l'impôt sur le revenu).

La Loi de finances pour 2005 met en place le CIE dans une optique de développement durable et d'économie d'énergie[495]. Elle s'inscrit dans les politiques environnementales d'économie d'énergie et de développement des énergies renouvelables. Les lois de finances successives complètent le système, et augmentent le montant du CIE[496].

Cette mesure concerne les équipements énergétiques les plus performants, et les énergies renouvelables de l'habitation principale. Les dépenses doivent concerner l'achat d'équipements de chauffage (chaudières basse température et à condensation), de matériaux d'isolation, d'équipements utilisant des énergies renouvelables, d'équipements de raccordement à certains réseaux de chaleur, alimentés majoritairement par des énergies renouvelables ou des installations de cogénération[497].

La loi attribue un CIE, pouvant aller jusqu'à 50% de la dépense occasionnée en matière de chauffe-eau et chauffage solaires[498].

Dans une optique d'élargissement de cette mesure, un CIE visant à encourager l'installation de citernes de récupération et de traitement des eaux pluviales existe[499].

---

[495] ADEME, *Communiqué de presse* : *Énergies renouvelables et économies d'énergie- crédit d'impôt: un sacré coup de pouce*, Paris, 20 janvier 2005.

[496] Art. 90 de la Loi de finances n°2004-1484 du 30 décembre 2004 pour 2005, JO, 31 décembre 2004, p.22459. Art. 83 de la Loi de finances nº 2005-1719 du 30 décembre 2005 pour 2006, *JO*, 31 décembre 2005, p.20597.

[497] Arrêté du 12 décembre 2005 pris pour l'application de l'article 200 quater du CGI relatif aux dépenses d'équipements de l'habitation principale et modifiant l'article 18 bis de l'annexe IV à ce code, *JO*, 17 décembre 2005, p.19450.

[498] Art. 200 quater du CGI.

[499] Arrêté du 4 mai 2007 pris pour l'application de l'article 200 quater du CGI relatif aux dépenses d'équipements de l'habitation principale et modifiant l'article 18 bis de l'annexe IV à ce code, *JO*, 5 mai 2007, p.8022. Arrêté du 21 août 2008 relatif à la récupération des eaux de pluie et à leur usage à l'intérieur et à l'extérieur des bâtiments, *JO*, 29 août 2008, p.13585.

« Cette solution permet d'économiser des litres d'eau potable et permet aussi de ménager les nappes phréatiques qui alimentent les réseaux. A terme, cela limite les volumes d'eau à traiter, donc les investissements à réaliser par les collectivités locales, et les volumes de boues de stations d'épuration, dont l'élimination n'est pas sans poser de problèmes »[500].

Elargir toutes ces mesures à l'équipement des résidences secondaires ou aux particuliers bailleurs[501] serait pertinent.

2) Le crédit d'impôt de type « à taux zéro »

À la différence du crédit sur l'impôt sur le revenu, l'avantage fiscal est accordé, non pas à la personne qui réalise les travaux, mais à l'organisme qui octroie le prêt permettant leur réalisation.

Depuis 2009, les établissements de crédit bénéficient d'un crédit d'impôt au titre d'avances remboursables ne portant pas intérêt (autrement dit un prêt à taux zéro) versées au cours de l'année d'imposition ou de l'exercice, pour financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique globale de logements[502].

Le montant du crédit d'impôt est égal à la somme actualisée des écarts entre les mensualités dues au titre de l'avance remboursable sans intérêt, et les mensualités d'un prêt consenti sur une durée maximale de cent vingt mois à des conditions normales de taux.

---

[500] Proposition de loi de M. le Député Denis MERVILLE n°2910 du 28 février 2006 visant à encourager l'installation de citernes de récupération et de traitement des eaux pluviales, renvoyée à la commission des affaires économiques, de l'environnement et du territoire.

[501] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat à l'aménagement et au développement durable du territoire sur les énergies locales*, Paris, n°436, 2005-2006, p.105. De telles mesures possibles pour les bailleurs en Belgique restent marginales, car les dépenses incombent souvent aux propriétaires. Conseil Supérieur des Finances, *La politique fiscale et l'environnement*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2009, p.151.

[502] Le dispositif est codifié à l'art. 244 quater U du CGI.

La montée en puissance du système[503] laisse malgré tout le regret qu'une extension à d'autres secteurs, comme l'air ou la prévention des risques, ne soit pas à l'ordre du jour. Les fluctuations incessantes de ces réductions, liées à une volonté affichée de réduction des niches fiscales, couplées à la diminution du coût du crédit d'impôt, ne favorisent pas la lisibilité de la loi fiscale. Par exemple, en matière de photovoltaïque, la loi de finances pour 2011 revient sur de nombreux avantages fiscaux, dont la pertinence est aujourd'hui discutée[504].

Afin d'établir une vraie réforme fiscale verte, de telles mesures seraient utiles[505]. Mais revoir aujourd'hui certaines écotaxes semble une autre priorité.

SECTION II - DES EXIGENCES D'ÉVOLUTION

Les pouvoirs publics utilisent souvent la fiscalité de l'environnement dans le but premier de collecter des recettes. Cet usage qui « manquait de méthode »[506] a porté ses fruits, mais engendré des problèmes.

---

[503] La loi de finances pour 2011 prévoit de passer de 20 millions d'euros en 2010 à 50 millions d'euros. Cour des Comptes, *Rapport public thématique: Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Paris, mars 2011, p.312.

[504] Sont exclues totalement des investissements réalisés en outre-mer les installations photovoltaïques du champ d'application de la réduction d'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 undecies B), de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 217 undecies) depuis le 29 septembre 2010 sauf conditions. Selon les données d'EDF, le nombre de dossiers déposés pour obtenir l'accès aux tarifs de rachat dans le secteur photovoltaïque correspondrait dès 2009 au volume envisagé par le Grenelle pour 2020. De même, alors que la programmation pluriannuelle des investissements pour les orientations énergétiques avait fixé un objectif de 5 400 MW de photovoltaïque en 2020, cet objectif sera atteint dès 2011. Le coût fiscal du photovoltaïque pour le seul CIE atteint 800 millions d'euros. Loi de finances n°2010-1657 du 29 décembre 2010 pour 2011, *JO*, 30 décembre 2010, p.23033, art. 36. Voir: PECHAMAT Olivier, « Photo sur le voltaïque et les autres énergies renouvelables: quelle fiscalité pour la production d'énergie renouvelable ? », France, *Droit rural*, mars 2010, n°381, étude 6.

[505] Sans tomber dans l'écueil du « *green washing* ». C'est un procédé utilisé dans le but de donner une image écologique responsable. Mais l'argent a été le plus investi dans une campagne de publicité que pour de réelles actions environnementales. Le terme vient de l'anglais *greenwashing* qui est la contraction des mots *green* (vert) et *whitewash* (signifiant blanchir à la chaux, utilisé pour désigner le blanchiment d'argent).

[506] HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, n°47, p.117.

Cela explique la mise en place, sans réelle logique, de nombreuses dispositions qualifiées de « bricolages juridiques et budgétaires »[507]. Ce manque de méthode illustre le manque d'intérêt réel pour la protection de l'environnement par l'usage de la fiscalité.

Reverdir la fiscalité de l'environnement, c'est-à-dire la réorienter vers de vraies préoccupations environnementales, est une exigence. Comme le préconise l'OCDE, la France doit « augmenter les taux des redevances et taxes d'environnement pour accroître ainsi l'effet incitatif de ces instruments et réduire la charge budgétaire des politiques de l'environnement »[508].

Poursuivant un objectif de justice[509], la fiscalité de l'environnement doit être simplifiée pour être plus lisible (I), et réorientée vers son premier but : la protection de l'environnement (II).

I) UNE ESSENTIELLE SIMPLIFICATION

Le cas particulier de la Taxe Générale sur les Activités Polluantes, « taxe à compartiments »[510] est ici étudié. Cette taxe fut présentée comme la première écotaxe[511] à la fin des années 1990, même si une fiscalité plus ancienne pouvait aussi être qualifiée d'environnementale.

---

[507] HERTZOG Robert, *Ibid.*, p.118.

[508] OCDE, *Les performances environnementales de la France*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupes de travail : Outil économique et développement durable, 8 mars 2006.

[509] Justice et simplification fiscale apparaissent parfois antagonistes. NEURISSE Alain, *Histoire de la fiscalité en France*, Paris, Economica, Finances Publiques, Collection poche, 1999, p.122.

[510] HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, n°47, p.115.

[511] VIS Peter, « La réforme de la fiscalité environnementale en Union européenne », *Droit de l'environnement*, Dossier Spécial Loi de finances : 1999, L'an I de la fiscalité écologique, Paris, Victoires Éditions, mars 1999, n°66, pp.20-22. Assemblée Nationale, *Pour un développement durable : une fiscalité au service de l'environnement*, Paris, Commission des Finances, n°1000, 1998, p.28.

Pour rendre la réforme fiscale verte efficace, simplifier la fiscalité s'impose. Compliquée, incohérente, floue, sont les mots qualifiants souvent la fiscalité environnementale. Le développement « d'une authentique fiscalité verte » est préconisé et non d'un « inventaire à la Prévert […] sans vue d'ensemble et cachant souvent, derrière une mesure, un intérêt catégoriel plus ou moins bien protégé »[512].

La fiscalité de l'environnement est difficile à cerner, car elle regroupe différentes mesures dans de nombreux secteurs[513].

Ce manque de visibilité est un obstacle au développement de la fiscalité environnementale, qui apparaît comme une « juxtaposition un peu désordonnée de mesures prises au gré des opportunités »[514] .

Il est souhaitable de limiter significativement la multiplication et la complexité de la fiscalité environnementale (A), et d'améliorer nettement son contrôle (B).

A) UNE RÉELLE CLARIFICATION

La fiscalité de l'environnement n'est pas apparue avec la TGAP (Taxe Générale sur les Activités Polluantes) qui est souvent considérée comme la simple compilation de plusieurs taxes[515] (1).

---

[512] Assemblée Nationale, *Rapport d'information fait au nom de la mission d'information sur l'effet de serre*, Paris, 12 avril 2006, n°3021, p.107.

[513] Une cinquantaine de taxes et redevances liées à l'environnement est recensée dans un tableau publié par l'IFEN : Institut Français de l'Environnement (IFEN), *L'environnement en France*, Paris, Éditions La Découverte, 2002, 3ème éd., 607 p., On a même pu en compter plus de 70 : *Pour un développement durable : une fiscalité au service de l'environnement* Assemblée Nationale, Paris, Commission des Finances, Document d'information, juin 1998, n°1000.

[514] HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, n°47, p.119.

[515] Assemblée Nationale, *Rapport général sur le projet de loi de finances pour 1999*, Commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, 1998, Annexe 5 : aménagement du territoire et environnement. Cela a pu engendrer de nombreuses critiques : CAUDAL-SIZARET Sylvie, « Désordre dans la codification de la fiscalité de l'environnement », Paris, *Droit de l'Environnement*, Victoires Éditions, octobre 2001, n° 92, pp.228-231 ; BUREAU Dominique, « Les fondements de la TGAP ? », France, *Revue Juridique*

Le Conseil Constitutionnel a pu effectuer un contrôle strict sur certains projets (2).

1) Le problème de l'empilement de taxes

Regrouper des taxes vertes au sein de la TGAP n'est pas une solution, au même titre que la simple compilation des lois environnementales dans un Code de l'environnement[516]. En l'absence d'une logique globale de responsabilisation, il ne peut y avoir de politique environnementale efficace.

Dans le cadre d'une réforme fiscale verte, certains impôts peuvent être réactualisés. La réévaluation annuelle des taxes environnementales, à l'instar de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune[517], est une option. Cette réactualisation se ferait en fonction du niveau de pollution, puisque les technologies permettent de les faire régulièrement diminuer.

Améliorer la TGAP est une priorité. Le but des pouvoirs publics en la créant, était une application stricte du PPP. À l'origine, cette taxe est présentée comme la première et la seule vraie taxe environnementale. Malheureusement, les effets réellement incitatifs se font toujours attendre. Ses différents taux ne représentent pas le coût réel des dommages, ou celui de la lutte contre la pollution.

---

d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ? , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.126-139 ; HERTZOG Robert, « Les deux vies de la TGAP : une expression de plus en plus ambiguë du principe pollueur payeur », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.140-164.

[516] CAUDAL-SIZARET Sylvie, « Désordre dans la codification de la fiscalité de l'environnement », Paris, *Droit de l'Environnement*, Victoires Éditions, octobre 2001, n° 92, pp.228-231.

[517] En vertu de l'art. 17 de la Loi de finances pour 2005, codifié à l'article 885 U du CGI, il est prévu d'actualiser chaque année, le barème de l'impôt de solidarité sur la fortune en fonction de l'actualisation retenue pour l'impôt sur le revenu.

Elle est, non une taxe au profit de l'environnement, mais une taxe au profit des finances de l'État. Elle sera même qualifiée de « pompes à finance » au sein de l'hémicycle[518].

La TGAP n'englobe alors que cinq taxes[519]. Cet empilement se poursuivra par étapes successives.

Par la suite, certains s'opposent à l'élargissement de la TGAP au secteur de l'eau. Face à eux, le gouvernement ne parvient pas à réformer le système des Agences de l'Eau. Il parvient seulement à élargir la TGAP aux lessives, granulats et autres substances dangereuses contenus dans les produits phytosanitaires.

2) Des déboires constitutionnels

En 2001, l'avancée de la TGAP est stoppée.

Les pouvoirs publics veulent créer une taxe sur l'énergie. Cette volonté s'inscrit dans le cadre plus large des engagements internationaux de lutte contre le réchauffement climatique. De longues discussions amorcent finalement une taxe nationale sur les consommations intermédiaires d'énergie[520], qui doit être mise en place par la loi de finances rectificatives pour 2000[521].

---

[518] « Je voudrais dire aussi un mot de la TGAP. Certes, nous avons le précédent historique de la vignette automobile dont le produit devait à l'origine bénéficier aux personnes âgées et qui finalement a servi à tout autre chose, mais cela ne saurait justifier que la taxe sur les activités polluantes ne serve pas à améliorer la qualité de l'environnement. Affectée en 1998 à l'ADEME, en 1999 au budget général et en 2000 au financement des 35 heures, cette TGAP est vraiment une taxe baladeuse et sans domicile fixe ! Une simple pompe à finances, en somme. ». Intervention de M. le député MATTEI, à l'Assemblée Nationale, lors de la Session ordinaire de 1999-2000, le 27 octobre 1999.

[519] La taxe sur le stockage des déchets ménagers, la taxe sur l'élimination des déchets industriels spéciaux, la taxe d'atténuation des nuisances sonores, la taxe sur la pollution atmosphérique et la taxe sur les huiles de base. Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.15.

[520] Les consommations intermédiaires d'énergie sont consommées durant le processus de fabrication.

[521] Loi de finances rectificative n° 2000-1353 pour 2000 du 30 décembre 2000, *JO,* 30 décembre 2000, p.21172.

Mais le Conseil Constitutionnel censure par sa décision du 28 décembre 2000[522] :

« Considérant, d'une part, que les modalités de calcul de la taxe arrêtées par l'article 37 pourraient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue, alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère ; »

« Considérant, d'autre part, qu'il est prévu de soumettre l'électricité à la taxe, alors pourtant qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre l'« effet de serre » ».

Le principe d'égalité devant l'impôt n'étant pas respecté d'une part, et l'objectif de lutte contre l'effet de serre ne risquant pas d'être atteint d'autre part, le Conseil Constitutionnel fait avorter le projet de fiscalité énergétique, et assène un coup sans précédent à la TGAP.

Malgré tout, la liste des composants n'a de cesse de s'allonger[523]. Dès lors, cet instrument de simplification a engendré d'inutiles complications et censures. Enfin, il a récemment rappelé que la TGAP était constitutionnelle, sous réserve[524].

---

[522] CC, Décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, 31 décembre 2000, *JO*, p.21204.

[523] Voir annexe 3.

[524] « Considérant qu'en instituant une taxe générale sur les activités polluantes, le législateur a entendu en intégrer la charge dans le coût des produits polluants ou des activités polluantes, afin de réduire la consommation des premiers et limiter le développement des secondes ; qu'il a, en conséquence, soumis à cette taxe les exploitants d'installations de stockage de déchets ménagers et d'installations d'élimination des déchets industriels spéciaux ; qu'en revanche, il n'a pas assujetti à la taxe générale sur les activités polluantes, au titre du stockage de déchets inertes, les exploitants des installations spécialement destinées à recevoir ces déchets ; que, par suite, les dispositions du 1 du paragraphe I de l'article 266 sexies et du 1 de l'article 266 septies du code des douanes dans leur rédaction résultant de la loi du 29 décembre 1999 susvisée ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme s'appliquant à l'ensemble des quantités de déchets inertes visés par ces dispositions. » CC, Décision 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, Société SITA FD et autres (TGAP), *JO*, 19 octobre 2010, p.18698, cons. 5.

B) POUR UN CONTRÔLE EFFICACE

Toute politique fiscale doit respecter un équilibre entre un bon rendement et une justice fiscale. Le contrôle de cette politique respecte, quant à lui, l'équilibre entre efficacité et protection du contribuable. Aussi, une mauvaise politique fiscale peut-elle entraîner un mauvais contrôle.

La diversité du recouvrement est un facteur de complication pour le contribuable (1) pouvant entraîner une augmentation du contentieux (2).

1) Un recouvrement dispersé

Avant la mise en place de la TGAP, la plupart des taxes environnementales disposait d'un régime spécifique[525]. À l'instar de la fausse simplification à la manière d'un « tout-en-un », le recouvrement de la TGAP apparaît marbré.

Afin d'éviter les écueils d'un éparpillement de la gestion de la fiscalité environnementale, la TGAP est intégrée au Code des Douanes dans le Titre X : *Taxes diverses perçues par la douane*. Elle est « déclarée, contrôlée, et recouvrée selon les règles, garanties, privilèges et sanctions prises par le Code des Douanes » [526], sauf exceptions. Le choix entre un système déclaratif (taxer le redevable) ou un système d'accise (taxer le fournisseur) est important. Un système déclaratif permet une grande précision de la fiscalité, mais implique un contrôle, et donc des frais, plus important.

---

[525] Selon l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, les taxes parafiscales étaient « perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs ». Voir par exemple le Décret n°95-515 du 3 mai 1995 instituant une taxe parafiscale sur la pollution atmosphérique, *JO*, 4 mai 1995, p.7010.

[526] Art. 266 duodecies du Code des Douanes.

La raison de la codification de la TGAP au Code des Douanes et non au Code Général des Impôts, est la volonté de rapprocher la TGAP de la Taxe Intérieure sur les Produits Pétroliers (TIPP).

Ainsi, une meilleure visibilité est souhaitée par le législateur. La TIPP n'est pas une taxe environnementale. Cela n'illustre-t-il pas que la TGAP n'a pas de finalité environnementale? Les douaniers n'ont pas comme mission première la protection de l'environnement. Même si la Direction des douanes s'occupe du contrôle relatif aux produits et espèces naturelles protégées, cette mission, liée en fait à l'importation et à l'exportation, est tout à fait secondaire au sein de leurs activités[527].

Les modalités de recouvrement des composantes de la TGAP sont confiées à la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects, hormis la TGAP relative aux Installations Classées pour la Protection de l'Environnement (ICPE)[528] qui est recouvrée par la Direction Régionale de l'Environnement, de l'Aménagement et du Logement (DREAL) Ile-de-France, et de la TGAP sur le décollage des aéronefs (devenue depuis le 1er janvier 2005 la Taxe sur les Nuisances Sonores

[527] La taxe sur les passagers embarqués (art. 285 quater du code des douanes) est due à l'administration des douanes, par les entreprises de transport public maritime qui embarquent des passagers à destination de certains espaces naturels protégés, dont la liste est fixée par le décret n°96-555 du 21 juin 1996, modifié par le décret n°2000-1035 du 20 octobre 2000, *JO*, 24 octobre 2000, p.16957, et par le décret n°2006-795 du 4 juillet 2006, *JO*, 6 juillet 2006, p.10129. Son tarif est actuellement de 7% du prix hors taxes du billet aller, dans la limite de 1,52 euro par passager. Cette taxe n'est applicable que pendant la saison touristique, à savoir du 1er juin au 30 septembre inclus, en métropole, et du 15 décembre au 15 avril inclus, puis du 15 juin au 31 août inclus, dans les départements d'outre-mer.

[528] Les Installations Classées pour la Protection de l'Environnement (ICPE) sont « […] les usines, ateliers, dépôts, chantiers et, d'une manière générale, 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, soit pour l'utilisation rationnelle de l'énergie, soit pour la conservation des sites et des monuments, ainsi que des éléments du patrimoine archéologique ». Art. L 511-1 du Code de l'environnement.

Aériennes, TNSA) recouvrée par la Direction Générale de l'Aviation Civile (DGAC)[529].

Enfin, le contrôle fiscal, « contrainte sensible »[530], relève de la compétence des douanes. L'Agence de l'Environnement et de Maîtrise de l'Energie (ADEME) aurait pu gérer la TGAP, puisqu'elle s'occupait déjà de certaines taxes qui forment la TGAP. Si l'Agence manquait d'outils de contrôle efficaces, elle aurait pu s'en pourvoir. Elle effectuait auparavant un contrôle sur certaines taxes[531], mais il a été décidé que cela devenait trop complexe.

On a soutenu que l'ADEME ne disposait pas d'assez de « culture juridique » pour bien contrôler cette taxe[532]. De même, les Douanes disposent-elles d'assez de culture environnementale ?

2) Un impact sur la compétence du juge

En France, le contrôle de la fiscalité environnementale est trop dispersé. Par conséquent, la répartition du contentieux, entre le juge administratif et le juge judiciaire, n'est pas satisfaisante[533].

Par exemple, la redevance, payée par le particulier d'un réseau de distribution d'eau, qui refuse de se raccorder, est une taxe fiscale et relève du

---

[529] Loi de finances rectificative n°2003-1312 pour 2003 du 30 décembre 2003, *JO*, 31 décembre 2003, p.21119.

[530] ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 1965, p.13.

[531] LONDON Caroline, *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, Paris, L.G.D.J., Systèmes Droit, 2001, p.59.

[532] HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, n°47, p.111.

[533] CC, Décision n° 83-166 DC du 29 décembre 1983, *JO*, p.3875. CE, 6ème et 2ème s.s., SCI La Colline c/ Commune de La Bénisson-Dieu, n°70719, 20 janvier 1988, *Rec.*, p.21. LA VERPILLIERE, « Conclusions », Paris, *Cahiers Juridiques de l'Electricité et du Gaz*., 1988, p.328. Tribunal des conflits, Compagnie des Eaux et de l'Ozone c/ S.A. Établissements Vétillard, *Rec.*, 12 janv. 1987, p.442, et MASSOT J., « Conclusions », Paris, *Revue Française de Droit Administratif*, 1987, p.284.

juge administratif[534]. En revanche, la redevance pour service rendu par un service public qualifié d'industriel et commercial (comme la redevance d'eau et d'assainissement) relève du juge judiciaire.

De même, la redevance d'enlèvement des ordures ménagères, payée par les usagers à un service public industriel et commercial, relève de la compétence des tribunaux judiciaires. Et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères relève du juge administratif[535].

En matière de TGAP, le contrôle revenant aux douanes, il est apparu logique de transférer ce contentieux au juge judiciaire[536]. Le juge judiciaire doit normalement réussir à faire respecter les décisions dans un délai plus raisonnable que le juge administratif.

Cependant, il eut été préférable que tout le contentieux fiscal environnemental revienne au juge administratif. Le Conseil d'État avait précisé en 1985, dans un arrêt relatif aux Agences de l'Eau, que « le contentieux des impôts innomés suivait les règles du Livre des procédures fiscales, même lorsque cela n'est pas spécifié par la loi »[537].

Se heurtant à la complexité, sans cesse croissante, de la fiscalité de l'environnement, une réforme des taxes environnementales et de leur contrôle devient nécessaire.

---

[534] Art. L. 1331-1 à L. 1331-7 du Code de la santé publique.

[535] CE, 3e s.s., n°294915, Communauté de communes de la Tinée c/ Badaracco, 27 octobre 2008, et CE, 8e s.-s., n°294914, Communauté de communes de la Tinée c/ Kofman, 27 octobre 2008, Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, janvier 2009, n°95. GLASER E., « Conclusions », Paris, *Bulletin Des Conclusions Fiscales*, janvier 2009, n°12.

[536] Loi de finances n°98-1266 pour 1999 du 30 décembre 1998, *JO*, 31 décembre 1998, p.20050, art. 45-III.

[537] CE, Ass., Établissements Outters, 20 décembre 1985. CROUZET, Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1986, n°2, p.71.

II) UNE NOUVELLE ORIENTATION

Malgré les avancées faites en la matière, la fiscalité de l'environnement est précaire. Système inutilement complexe, elle doit faire face aujourd'hui à des difficultés, notamment la réelle prise en compte de la protection de l'environnement. Dans un contexte médiatique de lutte contre le réchauffement de la planète, il convient de « reverdir » la fiscalité. À la lumière de nouvelles exigences, les instruments fiscaux déjà en place doivent être mieux exploités. La politique fiscale verte serait-elle en quête de renouveau[538]?

Mais selon la loi du mithridatisme fiscal, « le bon impôt est celui qui existe et toute tentative pour le modifier ou l'abroger, se heurtera à une opposition »[539]. Aussi, prudemment, le législateur doit réviser certaines taxes vertes déjà existantes (A) et en instaurer de nouvelles (B).

A) RÉFORME DES FAUSSES TAXES VERTES

Assiettes trop larges, taux trop bas: de nombreuses taxes vertes doivent être réformées. Diverses taxes, imparfaites, pourraient être réorientées vers des considérations plus environnementales, pour devenir de vrais outils de fiscalité écologique[540].

Il ne s'agit pas de plus de taxes, mais de meilleures taxes. L'élaboration de nouvelles taxes entraîne des inconvénients, comme le coût de gestion, la complication du système fiscal, ou l'augmentation des charges…

---

[538] PHILIP L., « Présentation », *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, n°90, p.13. LONDON Caroline, « Fiscalité écologique : un vent de réforme », Paris, *Petites Affiches*, 24 décembre 1999, n°256, p.5.

[539] TOURNIÉ Gérard, *La politique fiscale sous la Vème République: Introduction à l'étude du système fiscal français*, France, Societas Privat, 1985, p.69.

[540] Pour un inventaire exhaustif des taxes environnementales, dans sa définition la plus large, voir OCDE, Agence Européenne de l'Environnement, *Database on instruments used for environmental policy and natural resources managment*, mai 2010.

En réorientant simplement certaines taxes, les coûts seraient minimisés et la protection de l'environnement accrue. Certains secteurs doivent être réformés en priorité. C'est le cas de la fiscalité sur l'énergie (1). C'est aussi une opportunité pour la taxe départementale sur les espaces naturels sensibles (2).

1) Une fiscalité sur l'énergie trop faible

Les relations entre l'énergie et l'environnement[541] sont tendues, balancées entre nécessité budgétaire, sécurité d'approvisionnement, gestion de la demande et internalisation des effets externes[542]. La fiscalité énergétique est généralement trop faible[543]. Nonobstant le cas de la fiscalité pétrolière[544], il apparaît nécessaire de verdir le système hétéroclite des taxes énergétiques. Lorsque le prix de l'énergie baisse, la consommation augmente ; c'est l'effet rebond.

En matière de gaz naturel, la Taxe Intérieure sur les Consommations de Gaz Naturel (TICGN) reste un outil peu efficace[545]. Créée en 1986, elle fut réformée par la Loi de Finances rectificative pour 2007 afin d'être en conformité avec le droit communautaire. Depuis le 1er janvier 2008, la TICGN s'applique donc sans abattement[546].

---

[541] LONDON Caroline, « Énergie et environnement : une équation difficile », Paris, *Environnement*, LexisNexis, octobre 2005, n°10, pp.11-16.

[542] BADDOUR Julien, BHATTACHARYYA Subhes C., « La fiscalité énergétique et le développement durable : quelques réflexions », in *L'ancrage territorial du développement durable*, Paris, L'Harmattan, Collection Emploi, Industrie et Territoire, pp.190-191.

[543] Ce constat peut être fait pour la Belgique aussi. Conseil Supérieur des Finances, *La politique fiscale et l'environnement*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2009, p.8.

[544] On a vu précédemment la TIPP, de même la Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TIC) est exigible lors de la « mise à la consommation » des produits pétroliers à usage de carburant ou de chauffage.

[545] Art. 266 quinquies du Code des douanes.

[546] Jusqu'alors la TICGN concernait les utilisateurs de gaz naturel qui consommaient plus de 5 gigawatt/heure de gaz sur 12 mois, après application d'un abattement mensuel de 400 000 kilowatt/heure.

Cependant, elle n'est pas due lorsque le gaz naturel est utilisé pour la consommation des particuliers et des collectivités locales. De surcroît, de nombreux usages industriels bénéficient d'exonérations[547].

Cette taxe, d'un montant faible et bénéficiant de trop nombreuses exonérations[548], n'a, par conséquent, pas d'impact réel sur les consommations de gaz.

Le charbon, combustible très polluant, est peu taxé. Depuis 2007, une taxe symbolique[549] a été mise en place afin de transposer la directive sur la fiscalité de l'énergie[550]. Les houilles, lignites et cokes, utilisés comme combustible, sont soumis à la Taxe Intérieure de Consommation de Charbon (TICC) dite « Taxe Charbon » prévue à l'article 266 quinquies B du Code des Douanes.

La taxe est due par le fournisseur de charbon sur les livraisons qu'il effectue auprès du consommateur final en France, ou par le consommateur final lorsque celui-ci a lui-même importé ou produit le charbon qu'il utilise.

Le régime prévoit encore de très nombreuses exonérations[551].

---

[547] Le gaz utilisé autrement que comme combustible (notamment comme matière première), le gaz employé à un double usage, le gaz utilisé pour la fabrication de produits minéraux non métalliques, le gaz utilisé pour la fabrication de produits énergétiques, le gaz utilisé pour la production d'électricité, le gaz utilisé pour les besoins de son extraction et de sa production, le gaz utilisé dans les installations de cogénération.

[548] Décret n°2008-676 du 2 juillet 2008 fixant les modalités de contrôle de la destination et de l'utilisation du gaz naturel affecté à des usages non soumis ou exonérés de TICGN, *JO*, 6 juillet 2008, p.10897, décret n°93-974 du 27 juillet 1993 modifié, définissant les installations de cogénération ouvrant droit à l'exonération de taxe intérieure de consommation sur le fioul lourd et le gaz naturel, *JO*, 3 août 1993, p.10905, et arrêté du 12 mars 2008 relatif aux modalités d'acquittement de la TICGN, *JO*, 21 mars 2008, p.4951.

[549] La taxe est fixée à 1,19 euro par mégawatt/heure. Décret n°2007-856 du 14 mai 2007 fixant les modalités de contrôle de la destination et de l'utilisation des houilles, lignites et cokes non soumis à la taxe intérieure de consommation prévue à l'article 266 quinquies B du Code des Douanes, *JO*, 15 mai 2007, p.8917.

[550] Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE*, 31 octobre 2003, pp.51-70, entrée en vigueur le 1er janvier 2004.

[551] Les exonérations sont prévues pour le charbon utilisé: autrement que comme combustible, à un double usage, dans un procédé de fabrication de produits minéraux non métalliques, dans l'enceinte des établissements de production de produits énergétiques, pour la fabrication de ces produits, pour la production d'électricité, pour les besoins de son extraction ou de sa production, par les particuliers, y compris sous forme collective, par les entreprises de valorisation de la biomasse, sous réserve qu'elles soient soumises au régime des quotas d'émission de GES ou qu'elles appliquent des accords volontaires de réduction de GES.

Les efforts faits en matière énergétique méritent d'être salués. Toutefois, l'énergie est un secteur primordial qui mérite une réforme environnementale précise.

2) Une taxe sur les espaces naturels « trop sensible »

Les collectivités disposent d'une plus grande marge de manœuvre dans certains domaines[552] y compris en fiscalité environnementale[553]. Par conséquent, la fiscalité locale peut être empreinte d'une certaine inégalité et poursuivre des buts exclusivement budgétaires. L'exemple retenu de fausse taxe verte est la Taxe Départementale sur les Espaces Naturels Sensibles (TDENS)[554] affectée à la gestion et à la préservation des territoires.

Afin de financer une politique de protection et de gestion d'espaces boisés, les départements, par délibération des conseils généraux, ont la possibilité de voter cette taxe et d'en fixer le taux[555]. Mais les départements n'y consacrent qu'une « intensité variable »[556]. Aussi, en l'absence de délibération, la taxe s'applique aux espaces où était perçue, avant 1960, la taxe sur les espaces verts.

---

[552] À l'occasion de l'examen de la loi relative au prix de l'eau en 1984, le Conseil constitutionnel a rappelé que seule la loi pouvait imposer « une sujétion nouvelle aux collectivités locales ». Cela pourrait borner l'intervention du législateur, si la politique de l'eau entendait mobiliser les instruments dont disposent les collectivités. La loi peut mettre à la charge des collectivités territoriales des obligations et des dépenses pourvu « que celles-ci répondent à des exigences constitutionnelles ou concourent à des fins d'intérêt général, qu'elles ne méconnaissent pas la compétence propre des collectivités concernées, qu'elles n'entravent pas leur libre administration et qu'elles soient définies de façon suffisamment précise quant à leur objet et à leur portée ». CC, Décision nº83-166 DC, Loi relative au prix de l'eau en 1984, *JO*, 23 septembre 1983, p.3875. Conseil d'État, *L'Eau et son droit*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 2010, p.43.

[553] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution*, Paris, nº60, 2006-2007, p.58.

[554] Art. L.142-1, L.142-2, et R.142-1 du Code de l'Urbanisme.

[555] Ce taux ne saurait toutefois excéder 2% de la valeur de l'ensemble immobilier. Loi n°85-729 du 18 juillet 1985 relative à la définition et la mise en œuvre de principes d'aménagement, *JO*, 19 juillet 1985, p.8152.

[556] ALBERTINI P., « Les collectivités locales et l'environnement », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 20 décembre 1993, p.840.

La taxe est due par les demandeurs de permis de construire pour toute construction, reconstruction, agrandissement de bâtiments et aménagements visés à l'article R. 142-1 du Code de l'environnement, dans les zones de protection des espaces naturels sensibles délimitées par les départements, et de permis d'aménager[557].

De trop nombreuses exonérations s'appliquent. Les exonérations sont limitativement énumérées par la loi (établissement public, bâtiment à usage agricole, ou immeubles classés parmi les monuments historiques…). D'autres exonérations prévues sont laissées à l'appréciation des conseils généraux (locaux de camping, coopératives agricoles, ou locaux à usage industriel pour les communes de moins de 2000 habitants).

Malgré un taux qui peut paraître marginal, cette taxe connaît de trop fortes disparités. Le produit de cette taxe, payée dans quatre-vingt-neuf départements, s'élevait à 463 millions d'euros en 2008. Sa généralisation à l'ensemble du territoire français, l'augmentation de son taux ou la fin d'exonérations, sont des options pour une réorientation verte[558].

Une plus grande implication de la fiscalité locale[559] dans la dynamique de protection de l'environnement et de développement durable, est un véritable enjeu. L'environnement n'est pas toujours une priorité pour les départements.

Des dynamiques environnementales communes pourraient être instaurées pour l'établissement d'« écorégions »[560].

---

[557] Elle est prélevée selon les mêmes modalités que la Taxe Locale d'Equipement. Art. 1585 A à 1585 H du Code des Impôts.

[558] DELIVRE-GILG Cendrine, « La Taxe Départementale sur les Espaces Naturels Sensibles », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, n°2, 2006, pp.139-151.

[559] SAINTENY Guillaume, « Fiscalité du patrimoine, fiscalité locale, écofiscalité : le triptyque de la reforme annoncée », Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement*, École des Mines de Paris, n°11, Juillet 1998.

[560] « La notion de niveau régional peut être entendue au sens des régions administratives mais peut aussi impliquer la définition d'« écorégions », c'est-à-dire de grandes zones

B) INSTAURATION DE VRAIES TAXES VERTES

L'instauration de nouvelles taxes environnementales est à prévoir dans un contexte d'augmentation de la pollution et de changement climatique.

Il n'est pas facile de faire accepter aux contribuables de nouvelles taxes. Pourtant, à l'instar de nos voisins européens, de nombreux secteurs seraient enclins à devenir des domaines taxables.

Si la volonté politique décidait d'aller dans ce sens, elle devrait alors faire preuve de beaucoup de prudence.

Dans le contexte d'un changement climatique, c'est le secteur de l'automobile qu'il convient de taxer prioritairement. L'instauration de péages urbains (1) et de taxes annuelles sur les véhicules (2) sont les deux exemples retenus.

1) La généralisation de péages urbains

Contre la pollution urbaine et les embouteillages, une solution simple consiste à limiter le nombre de voitures en ville. De grandes villes ont déjà mis en place des systèmes d'accès payants pour limiter le nombre d'automobiles. C'est déjà le cas pour certains centres villes[561].

---

biogéographiques, à l'image des périmètres d'action des Agences de bassin ou des Conservatoires botaniques nationaux.» Centre d'Analyse Stratégique, *Approche économique de la biodiversité et des services liés aux écosystèmes: Contribution à la décision politique*, France, La Documentation française, avril 2009, p.327.

[561] A Singapour dès 1975, en Norvège depuis 1986, et à Melbourne depuis 2000. Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.121.

Depuis 2003, les Londoniens doivent s'acquitter d'une taxe[562] afin de pouvoir rouler dans le centre. Dès la première année, le trafic avait diminué de 15 à 18%. La zone payante a connu plusieurs phases d'élargissement[563]. Les recettes issues de ces péages servent à financer, entre autres, les infrastructures et les transports en commun.

En Suède, depuis 2006, un péage urbain est à l'entrée de Stockholm. D'abord à titre expérimental, ce système a su convaincre et adopté un caractère définitif. Un système simple de vidéo surveillance contrôle les entrées de la ville. La taxe est redevable seulement la journée. Elle est différenciée en fonction du trafic[564]. Les véhicules propres, bus et taxis, sont exemptés. Le trafic a déjà diminué de 20%, dépassant largement les espérances. L'utilisation des transports en commun et la vente de voitures propres, sont en nette augmentation en Suède[565].

En France, les communes doivent faire « une utilisation économe et équilibrée des espaces naturels, urbains, périurbains et ruraux, une maîtrise des besoins de déplacement et de la circulation automobile, une préservation de la qualité de l'air, […] sites et paysages naturels ou urbains, une réduction des nuisances sonores, […] des pollutions et des nuisances de toute nature.»[566].

La loi Grenelle II permet l'expérimentation des péages urbains[567].

---

[562] 5 livres sterling par jour, équivalant à 7,50 euros.

[563] MUIR H., « Congestion charge zone to extend west in 2007 », Londres, *The Guardian*, 1er octobre 2005.

[564] La taxe s'élève à 10, 15 ou 20 couronnes suédoises par jour (soit environ 1, 1,50 ou 2 euros). Elle est due du lundi au vendredi entre 6h30 et 18h29. Elle n'est pas due les samedis, dimanches, jours fériés (ainsi que les jours précédant les jours fériés), et au mois de juillet.

[565] ANDERSSON F.J.M., « Le péage urbain réduit le trafic à Stockholm », Suède, *Institut Suédois*, 19 avril 2006.

[566] Art. L.121-1 du Code de l'Urbanisme, Loi nº2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains, *JO*, 14 décembre 2000, p.19777.

[567] Loi n°2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, *JO*, 13 juillet 2010, p.12905, art. 65. Art. 1609 quater A du CGI.

Dans les agglomérations de plus de 300 000 habitants, une tarification des déplacements effectués au moyen de véhicules terrestres à moteur, dénommée « péage urbain », peut être institué, à titre expérimental et à la demande de l'autorité organisatrice des transports urbains.

Il est applicable, pour une durée de 3 ans, au sein d'un périmètre géographique ou sur des voies déterminées. Son montant est fixé par l'autorité organisatrice des transports urbains, dans la limite d'un seuil défini par décret en Conseil d'État. Son produit est affecté à cette même autorité organisatrice des transports, et sert à financer les actions mentionnées au plan de déplacements urbains.

Le développement des infrastructures de transport collectif sont un préalable. Les collectivités élaborent annuellement un rapport d'évaluation.

Un péage urbain serait concevable dans les grandes agglomérations telles que Paris[568], Lyon ou Toulouse.

En matière d'infrastructure de transport, le rapprochement des politiques urbaines et territoriales et de la protection de l'environnement exige l'instauration d'un péage urbain complémentaire à la fiscalité annuelle sur les véhicules.

2) L'annualisation de la fiscalité des véhicules

La vignette automobile est un système de taxation très efficace. Elle est intéressante fiscalement et peut être utilisée comme une mesure anti-pollution.

La fiscalité élevée contribue au renouvellement rapide du parc automobile pour des voitures moins polluantes et moins puissantes[569].

[568] Cour des Comptes, *Rapport particulier consacré aux transports publics urbains*, Paris, La Documentation française, avril 2005, p.173. Voir aussi le rapport suivant sur la mise en place d'un péage urbain non pas destiné à recréer une nouvelle forme d'octroi, mais à rechercher un supplément d'utilité pour la collectivité, dans l'organisation de la mobilité locale. Cependant, les deux ne sont pas inconciliables. Centre d'Analyse Stratégique, *Péage urbain : principes pour une loi*, France, La Documentation française, septembre 2008, p.14.

En France, ce système fut longtemps appliqué[570]. La vignette que les conducteurs devaient acquitter à la fin de chaque année, prévoyait un abattement en fonction de l'âge du véhicule.

Les véhicules les plus anciens, et par conséquent les plus polluants[571], disposaient d'un avantage fiscal. Cette mesure fut supprimée par la Loi de finances pour 2001[572].

La vignette-auto pourrait être remise en service, au profit de l'environnement, en taxant les véhicules, non en fonction de leur ancienneté, mais en fonction de leur niveau de pollution. Cette mesure s'inscrirait aisément dans le cadre d'une politique de réduction de gaz à effet de serre[573].

La vignette doit avoir un taux suffisamment important pour avoir une influence sur les acheteurs de voitures polluantes, aux revenus généralement élevés.

Cependant, au niveau politique, il semble que rétablir un tel système est particulièrement difficile. Les recettes pourraient être affectées à des aides pour l'achat de véhicules propres.

A l'origine mise en place pour garantir un revenu minimu aux personnes âgées, de telles pistes de réflexion sont intéressantes à l'heure du débat sur le financement des retraites et de la dépendance[574].

---

569 Ministère de l'Écologie et du Développement Durable, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *Division par 4 des émissions de gaz à effet de serre de la France à l'horizon 2014*, Paris, août 2006, p.30.

570 HOURCADE J.C., GUSDORF F, « Quelques leçons à tirer de la vie et de la mort d'un bel impôt : la vignette », Paris, *Centre International de Recherche sur l'Environnement et le Développement*, 31 octobre 2005.

571 Assemblée Nationale, Sénat, *Définition et implications du concept de voiture propre*, Paris, Office parlementaire d'évaluation des choix scientifiques et technologiques, n° 2757 et n°125, 2005-2006.

572 Loi de finances n°2000-1352 du 30 décembre 2000 pour 2001, *JO*, 31 décembre 2000, p.21119.

573 ROLIN Olivier, « L'impact de la suppression de la vignette sur les émissions de CO2 », Paris*, Note de synthèse du SES*, n°154, juil.-août 2004.

574 Ministère des solidarités et de la cohésion sociale, *Lancement des travaux des groupes de travail sur la prise en charge de la dépendance : dossier de presse*, Paris, février 2011.

Une solution complémentaire réside dans l'établissement d'une vignette européenne. Une Taxe Annuelle de Circulation (TAC) est déjà en place dans la plupart des États européens[575].

Cette vignette serait sûrement mieux acceptée par le grand public et les industriels si elle était régionalisée. La Commission Européenne a présenté, le 5 juillet 2005, un projet de directive concernant les taxes sur les voitures particulières. Il propose trois éléments, parmi lesquels l'adoption d'une vignette automobile écologique. Cette vignette serait annuelle et concernerait les véhicules polluants[576].

Malgré le contexte de changement climatique, cette politique énergétique européenne n'est pas encore adoptée.

Dans cette optique, depuis 2006, en France, une taxe sur les rejets polluants, adossée à la carte grise, existe pour les voitures dégageant plus de 250 grammes de CO2/km[577]. A l'origine, cette augmentation devait concerner tous les véhicules dégageant plus de 140 grammes de CO2/km. Sachant que la plupart des automobiles françaises dégagent plus de 140 grammes de CO2/km, il est facile d'imaginer que les constructeurs ont fait pression sur le gouvernement[578].

---

[575] Assemblée Nationale, *Document E2922 concernant la Proposition de Directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières*, Paris, Délégation européenne de l'Assemblée Nationale, 2006. Premier Ministre, *Mutations économiques dans le domaine automobile : régulation UE et nationale*, Paris, Pôle interministériel de prospective et d'anticipation des mutations économiques, avril 2010, pp.25 et s.. Mais aussi au Royaume-Uni, voir: House of Commons, *Vehicle excise tax as environmental tax*, Royaume-Uni, Environmental Audit Committee, session 2007-2008.

[576] La Commission européenne propose un plan en trois étapes : (1) suppression des taxes d'immatriculation, (2) période transitoire de 3 à 5 ans avec remboursement entre États des taxes supplémentaires perçues, et (3) introduction d'un élément lié au CO2 dans la base d'imposition annuelle des taxes de circulation et d'immatriculation. Voir Commission européenne, Proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières, *JOUE*, 5 juillet 2005, COM(2005)261/FINAL. Commission européenne, Communication sur la taxation des voitures particulières dans l'Union européenne. Actions envisagées aux niveaux national et communautaire, *JOUE*, COM(2002)431, 06 septembre 2002. Plus récemment, Communication sur un avenir durable pour les transports : vers un système intégré, convivial et fondé sur la technologie, *JOUE,* COM(2009)279, 17 juin 2009.

[577] Instruction fiscale 7-M-1-08, *Bulletin Officiel des Impôts*, n°4, 9 janvier 2008.

[578] La directive 2007/46/CE du 5 septembre 2007 qui abroge la directive 70/156/CEE du 6 février 1970 permettait aux constructeurs d'homologuer des véhicules jusqu'alors inscrits dans la catégorie des voitures particulières dans la catégorie « N1 », qui regroupe les véhicules de

Cette mesure n'était pas donc une taxe verte efficace, dans la mesure où elle n'avait pas d'influence sur les consommateurs. Cependant, ce malus est révisé régulièrement, afin de contribuer progressivement au renouvellement du parc automobile.

Si des efforts ont été faits, la réforme de la fiscalité de l'environnement doit être plus lisible et plus subtile encore[579]. Elle passe par une redynamisation en profondeur du système fiscal. Certains écueils doivent être évités, comme l'empilement des taxes[580] qui semble être une des caractéristiques de la fiscalité environnementale française. Les questions pratiques doivent être résolues pour laisser place aux réels enjeux de la réforme fiscale.

---

transport de marchandises d'un poids maximal de 3,5 tonnes. Cette possibilité concernait des véhicules haut de gamme et des 4 X 4. Ils échappaient aux diverses taxes sur les véhicules (TVS, taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation, écopastille, malus) ainsi qu'à la limitation de la déduction des amortissements ou des loyers et redevances de crédit-bail, alors qu'ils comptent parmi les plus luxueux ou polluants. Il a été voté lors de loi de finances 2010 de rétablir le champ d'application de la réglementation fiscale qui existait avant les modifications de la réglementation technique, en réintroduisant dans le champ de la TVS les véhicules qui, bien qu'immatriculés dans la catégorie N1, sont destinés au transport de voyageurs. Demeurent exclus du champ des dispositifs les véhicules « N1 » dont les caractéristiques les destinent au transport de marchandises. Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er octobre 2010. Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Projet de Loi de finances 2011*, Paris, 2010, p.23.

[579] « La loi fiscale étant devenue bien plus subtile, il nous faut plus de conseillers fiscaux. Eh oui ! Mais maintenant que vous avez tant de conseillers fiscaux, la loi fiscale est à l'aise pour se faire encore plus subtile. ». CARBONNIER Jean, *Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, L.G.D.J., Flexible Droit, 1983, p.8.

[580] Il se constate aussi en matière de fiscalité des véhicules des particuliers. Cour des Comptes, *Rapport public thématique: Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Paris, mars 2011, p.215.

CHAPITRE 2 - VERS UN NOUVEAU PARADIGME : L'ENVIRONNEMENT ET LE SOCIAL

Le paradigme classique de la fiscalité environnementale repose principalement sur l'économie ; l'environnement est relayé au second plan.

À l'instar de l'ancien paradigme de l'État reposant sur la relation État-marché, qui voit se développer un nouvel État-providence[581], certains vecteurs doivent contribuer à une nouvelle fiscalité de l'environnement.

Dans un contexte de crises écologique et sociale, la fiscalité environnementale doit faire face à ces défaillances.

La fiscalité de l'environnement doit s'inscrire dans une dynamique de développement durable. Mais elle ne doit pas être circonscrite à la protection de l'environnement. L'environnement (lutte contre le réchauffement climatique, protection de la biodiversité), l'économique (le développement), et le social (lutte contre les injustices et les inégalités sociales) sont les éléments clés.

« Si le droit est un moyen, la justice est une fin »[582]. Dans ce cadre, il est important de préciser que la justice environnementale est le nouveau paradigme[583]. Elle repose sur le « principe que les individus (ou groupes d'individus) ne sont pas égaux face aux dégradations de l'environnement; que certains subissent plus que d'autres les effets négatifs liés aux conséquences de

[581] Ces vecteurs sont la critique (sociale, artiste et écologique), la fragmentation sociale, la mondialisation, la financiarisation des économies, la mondialisation, les nouvelles technologies et la montée des risques. LEVESQUE Benoît, « Fonction de base et nouveau rôle des pouvoirs publics : vers un nouveau paradigme de l'État », Canada, *Annals of public and comparative economics*, vol. 74, n °4, 2003, p.491.

[582] CHEMILLIER-GENDREAU Monique, *Humanité et souverainetés: Essai sur la fonction du droit international*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série Histoire contemporaine, 1995, p.56.

[583] TUTENUIT Claire, « Justice et environnement : les nouveaux paradigmes », Paris, *Revue Finance Secure*, 2006, pp.4-10.

l'activité humaine [...] et qu'il devient impératif de prendre en compte ces inégalités dans l'action politique »[584].

Trois types de justice environnementale peuvent être distingués. La justice distributive se préoccupe de savoir comment les biens (par exemple, l'accès aux espaces verts) et les maux (par exemple, la pollution) environnementaux sont répartis parmi les différents groupes, et détermine l'équité de cette répartition. Le caractère équitable de l'accès au processus de décision en matière de politique environnementale, et l'existence des droits au recours dans ce domaine font partie de la justice procédurale. Enfin, la justice en matière de politique publique regarde les principes et les résultats des décisions en matière environnementale et leurs conséquences sur les groupes sociaux[585]. Ces aspects peuvent être locaux, nationaux, voire, dans certains cas, régionaux[586].

Si l'État est le principal dépositaire de la protection environnementale[587] et de la politique fiscale, il est responsable dans la mise en œuvre d'une politique fiscale verte efficace.

---

[584] CHARLES Lionel (et al.), « Les multiples facettes des inégalités écologiques », France, *Développement durable et territoires*, n°9, 2007, point 8.

[585] Environment Agency, *Addressing environmental inequalities*, Bristol, Position statement, 2004.

[586] « La justice environnementale apparaît dans deux types d'approches : d'une part, des mouvements locaux, dénonçant des situations d'injustice en relation avec les conditions environnementales, et d'autre part, des initiatives globales et des politiques publiques à l'échelle nationale ou macro-régionale, qui, avec la notion de développement durable, introduisent l'équité sociale dans la protection de l'environnement ». BLANCHON David, MOREAU Sophie, « Comprendre et construire la justice environnementale », France, *Annales de Géographie*, n°665-666, 2009, pp.36-37.

[587] PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004, 2ème partie relative à l'organisation administrative de la protection de l'environnement. A cet égard, en droit anglo-saxon, la fiducie publique peut obliger l'État à gérer les ressources publiques afin qu'elles restent disponibles pour le public. Ces ressources sont des dons de la générosité de la nature qui doivent bénéficier aux générations présentes et futures. Le défaut de respecter cette obligation fiduciaire est justiciable. Cette théorie anglaise du XVIIème siècle semble aujourd'hui bénéficier d'un renouveau au Canada, notamment grâce à la jurisprudence. Voir: KIDD Scott, « Keeping public resources in public hands: advancing the public trust doctrine in Canada », Canada, *Journal of Environmental Law and Practice*, 2006, n°16, pp.187-194. DEMARCO Jerry, « The Supreme Court of Canada's recognition of fundamental environmental value: what could be next in Canadian environmental law? », Canada, *Journal of Environmental Law and Practice*, 2007, n°17, pp.195-203.

Aujourd'hui, l'enjeu ambivalent de la réforme fiscale verte réside dans une double dimension : environnementale (Section I) et sociale (Section II).

SECTION I - LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE RÉVELÉE

Les droits des générations futures justifient la protection de l'environnement[588]. « C'est le sort des générations présentes qui est ainsi privilégié au détriment de celui des générations futures. Cela nous amène à notre question centrale : quel type de responsabilité assumons-nous à l'égard des générations futures, et aussi : de quelles générations futures parlons-nous? »[589].

Dans cette optique, la responsabilité environnementale, « fil d'Ariane »[590] du droit de l'environnement (I), est liée à la fiscalité comme application du pollueur payeur (II).

I) DE LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

La responsabilité est la face cachée des droits de l'homme[591].

L'émergence de sociétés de droits tend à ignorer que toute société passe par l'accomplissement de devoirs. « Tout partage suppose une responsabilité de ceux qui partagent »[592].

---

[588] GILLEPSIE Alexander, *International environmental law policy and ethics*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 1997, p.107.

[589] OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.280.

[590] OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30/31 1995, p.282.

[591] OST François, Van DROOGHENBROECK Sébastien, « La responsabilité, face cachée des droits de l'homme », in BRIBOSIA Emmanuelle, HENNEBEL Ludovic (dir.), *Classer les droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp.87-134.

[592] EBERHARD Christoph « Redéfinir nos responsabilités entre globalités et localités » in EBERHARD Christoph (éd.), *Droit, gouvernance et développement durable*, Paris, Éditions Karthala, Laboratoire d'Anthropologie Juridique de Paris, 2005, p.12.

En matière civile, la responsabilité est « l'obligation de répondre d'un dommage devant la justice et d'en assumer les conséquences »[593].

Dans la cadre de la protection de l'environnement, elle se définit de manière spécifique (A) dans différents textes juridiques (B).

A) LES SPÉCIFICITÉS DE LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

La responsabilité environnementale est une notion complexe[594] qui découle de la notion classique de responsabilité au sens civiliste du terme.

Deux types de responsabilité existent.

La responsabilité civile est engagée lorsqu'il y a faute. « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer »[595]. Il faut donc une faute, un dommage et un lien de causalité.

En revanche, la responsabilité délictuelle est « l'obligation pour l'auteur du fait dommageable (ou la personne désignée par la loi) de réparer le dommage causé […] en indemnisant la victime, presque toujours par le versement d'une somme d'argent à titre de dommages et intérêts »[596].

La spécificité des dommages environnementaux met à l'épreuve ces définitions. L'irréversibilité, la liaison avec le progrès technologique, l'atteinte à

---

[593] CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001.

[594] MARTIN G., « La responsabilité pour les dommages causés à l'environnement, un sujet toujours d'actualité ? », Toulouse, *Droit et ville*, n°47, 1999, p.80, et aussi EBERHARD Christoph (dir.), *Traduire nos responsabilités planétaires. Recomposer nos paysages juridiques*, Belgique, Bruylant, 2008.

[595] Art. 1382 du Code Civil.

[596] CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001, p.770.

un patrimoine collectif, le caractère anormal, sont certains de ses critères[597]. Le dommage écologique peut prendre deux formes: dommage réversible et dommage irréversible.

Le parallèle avec la théorie des troubles anormaux du voisinage[598] peut s'appliquer à la problématique environnementale. Le voisin d'une usine polluant subit un dommage acceptable. En revanche, si l'usine explose, le dommage devient anormal et appelle réparation.

Des objectifs peuvent aussi être identifiés: l'indemnisation des victimes[599], la protection de l'environnement, l'imputation des coûts de réparation au débiteur, et la garantie de la solvabilité du payeur[600].

En matière environnementale, la responsabilité a plusieurs facettes ; les rapports de causalité sont d'autant plus difficiles à identifier.

« Nous devenons responsables non plus uniquement de nos actions passées, mais des effets futurs qu'elles peuvent produire. Nous ne sommes plus simplement responsables de l'effet individualisé de nos actions, mais nous devons prendre en compte l'effet collectif de nos actions individuelles.»[601]

L'identification des responsables et du défenseur peut alors poser problème.

La responsabilité envers les générations futures n'est pas forcément prise en compte, car elle ne trouve pas de défenseur.

---

[597] GIROD Patrick, *La réparation du dommage écologique*, Paris, L.G.D.J., 1974, p.49

[598] OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30/31 1995, p.290.

[599] THUNIS Xavier, « Le principe du pollueur payeur : de l'imputation des coûts à la détermination des responsabilités », in *Stratégies de développement durable : développement, environnement ou justice sociale*, Belgique, Presse Universitaire de Namur, 2010, p.196.

[600] Commission européenne, *Livre blanc sur la responsabilité environnementale*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000, p.13.

[601] EBERHARD Christoph, « Introduction » in *Traduire nos responsabilités planétaires. Recomposer nos paysages juridiques*, Belgique, Bruylant, 2008, p.4.

À la place de la responsabilité classique, qui tient compte de l'imputation d'une faute dans le passé, le principe de responsabilité dirigé vers le futur implique de nouvelles règles envers les autres et envers la nature.

S'il faut « un propriétaire à la nature pour qu'elle trouve un défenseur »[602], qu'en est-il de la nature détachée de tout lien direct avec la pollution? Qu'en est-il de la fonte des glaces en Arctique[603]? Les arbres ont-ils le droit d'aller en justice[604]?

« Ainsi, change l'orientation de la responsabilité »[605]. Il convient de concilier certains antagonismes, car « le droit traite des dommages certains et personnels; l'écologie présente des préjudices incertains et collectifs »[606].

B) DES TRANSCRIPTIONS JURIDIQUES DISTINCTES

La palette[607] des responsabilités environnementales peut être identifiée dans différents textes à portée variable.

Quelques exemples découlant de cette responsabilité accrue[608], au niveau international (1) et au niveau communautaire (2), seront retenus.

---

602 OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30/31 1995, p.291.

603 GEON B.S., « A Right to Ice? The Application of International and National Water Laws to the Acquisition of Iceberg Rights », États-Unis, *Michigan Journal of International Law*, n°19, 2007, pp.277-301.

604 STONE Christopher D., *Do trees have standing? Law, morality and the environment*, États-Unis, Oxford University Press, 3ème éd., 2010 ; OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.170; DEGUERGUE Maryse, « Le sens de la responsabilité environnementale », in *Mélanges Jégouzo, Terres de droit*, Dalloz, 2009, pp.573-588.

605 GUTWIRTH Serge, « Trente ans de théories du droit de l'environnement : opinions et concepts », Paris, *Environnement et Société*, n °26, 2001, p.13.

606 OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30/31 1995, p.302.

607 BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, « La protection de l'environnement global et les visages de l'action normative internationale », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, p.46.

608 En reprenant cette expression. GABUS André, *L'économie mondiale face au climat: à responsabilités accrues, opportunités nouvelles*, Belgique, L'Harmattan, 2003.

1) La responsabilité environnementale en droit international

Le principe de la responsabilité internationale de l'État est corollaire de celui d'égalité souveraine : si les États sont égaux en droit, ils le sont également du point de vue des devoirs.

Les règles en la matière sont essentiellement coutumières. Diverses tentatives de codification, notamment de la Commission du droit international des Nations Unies, n'ont pu aboutir[609]. Les seuls textes de droit positif existants traitent de la responsabilité dans des cas particuliers.

La Convention de Lugano de 1993 traite la responsabilité environnementale de manière novatrice. Elle définit le dommage environnemental, les modalités de son évaluation et de sa réparation. Elle propose un régime de responsabilité sans faute, pour la prévention et la réparation des dommages. La Convention assure une première mise en œuvre du principe pollueur payeur[610].

Un autre exemple est la Convention sur la responsabilité civile dans le domaine du nucléaire[611]. Elle prévoit un système d'indemnisation à trois niveaux (le troisième niveau étant la garantie offerte par les États parties à la Convention). Ce système permet une indemnisation des victimes, sans qu'aucune

---

[609] La Commission du droit international des Nations Unies a clos les travaux de codification entrepris en 1956 en adoptant un projet d'articles sur la responsabilité de l'État pour fait internationalement illicite, projet qui n'a pas débouché sur un traité. ONU, « Projet d'articles sur la responsabilité de l'État pour fait internationalement illicite et commentaires y relatifs », New York, *Annuaire de la Commission du Droit International*, Publications des Nations Unies, vol. II, 2001.

[610] ONU, *Convention sur la responsabilité civile des dommages résultants des activités dangereuses pour l'environnement*, signée à Lugano, le 21 juin 1993: « Considérant l'opportunité d'établir dans ce domaine un régime de responsabilité objective tenant compte du principe pollueur-payeur ». « La charge financière que représente cette responsabilité est répercutée sur les produits et services qu'il produit ou fournit, et ce, conformément au principe pollueur-payeur, considéré par la communauté internationale comme un principe clé dans le domaine de la protection de l'environnement » art. 2 al. 5.

[611] OCDE, *Convention sur la responsabilité civile dans le domaine du nucléaire*, Paris, 29 juillet 1960.

faute n'ait à être recherchée contre l'exploitant à l'origine de l'accident. Mais elle limite très sérieusement le montant des dommages par un plafonnement.

De même, la Convention sur la responsabilité civile du fait des pollutions maritimes issues des hydrocarbures[612] est un outil mis en place à la demande des pétroliers. Il est destiné à éviter que la responsabilité de ces derniers puisse être mise en cause, hormis la faute intentionnelle[613].

Le Fonds international d'indemnisation pour les dommages dus à la pollution par les hydrocarbures (FIPOL)[614] est chargé d'indemniser les victimes jusqu'à un plafond déterminé. Il a pour corollaire l'absence de mise en cause de la responsabilité des affréteurs, c'est-à-dire des pétroliers.

Le système relativement simple est celui de la responsabilité objective du propriétaire du bateau. Moyennant une petite somme, il est constitué un fonds de garantie permettant de limiter la responsabilité. Ce système organise donc l'irresponsabilité d'un acteur principal de la chaîne: l'affréteur, voire le propriétaire[615].

2) La responsabilité environnementale en droit communautaire

En droit communautaire, la directive sur la responsabilité environnementale du 21 avril 2004, énonce les fonctions distinctes de prévention

---

[612] Organisation Maritime Internationale, *Convention internationale sur la responsabilité civile pour les dommages dus à la pollution par les hydrocarbures*, Londres, 1992.

[613] « Le défendeur peut de surcroît se prévaloir du fait que les dommages par pollution résultent d'une faute intentionnelle du propriétaire lui-même, mais il ne peut se prévaloir d'aucun des autres moyens de défense qu'il aurait pu être fondé à invoquer dans une action intentée par le propriétaire contre lui. » Organisation Maritime Internationale, *Convention internationale sur la responsabilité civile pour les dommages dus à la pollution par les hydrocarbures*, Londres, 1992, art. VII-8.

[614] Organisation Maritime Internationale, *Convention internationale portant création d'un fonds international d'indemnisation pour les dommages dus à la pollution par les hydrocarbures*, Londres, 1992.

[615] LEPAGE Corinne, « Les véritables lacunes du droit de l'environnement », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°4, p.131.

et de réparation, pour les dommages environnementaux causés aux espèces et habitats naturels, au milieu aquatique, aux sols[616].

« Les dommages causés aux espèces et habitats naturels protégés, à savoir tout dommage qui affecte gravement la constitution ou le maintien d'un état de conservation favorable de tels habitats ou espèces; l'importance des effets de ces dommages s'évalue par rapport à l'état initial, en tenant compte des critères qui figurent à l'annexe I »[617].

L'annexe I précise que « l'étendue d'un dommage, qui a des incidences négatives sur la réalisation ou le maintien d'un état de conservation favorable des habitats ou des espèces, doit être évaluée par rapport à l'état de conservation à l'époque où le dommage a été occasionné, aux services rendus par les agréments qu'ils procurent et à leur capacité de régénération naturelle »[618].

Le champ d'application de la directive concerne les dommages « causés à l'environnement par l'une des activités professionnelles énumérées à l'annexe III, et à la menace imminente de tels dommages découlant de l'une de ces activités; [et ceux] causés aux espèces et habitats naturels protégés par l'une des activités professionnelles autres que celles énumérées à l'annexe III, et à la menace imminente de tels dommages découlant de l'une de ces activités, lorsque l'exploitant a commis une faute ou une négligence ».

L'annexe III regroupe, entre autres, les activités d'installations soumises à un permis, les opérations de gestion de déchets, le captage et l'endiguement de l'eau, soumis à autorisation préalable.

La directive traite de manière égale prévention et réparation des dommages environnementaux à l'aide d'outils (dont la fiscalité). Elle met en place

---

[616] Voir annexe 4.

[617] Directive 24/35/CE du Parlement et du Conseil du 21 avril 2004 sur la responsabilité environnementale en ce qui concerne la prévention et la réparation des dommages environnementaux, *JOUE*, 30 avril 2004, pp.56-75, art. 2.1.

[618] Directive 24/35/CE, *Ibid*., annexe II.

deux régimes: un régime sans faute et un régime pour faute, en fonction de l'activité professionnelle et du type d'élément naturel affecté[619].

Ce régime a trois fonctions : la fonction d'indemnisation et de réparation, la fonction de répartition des charges entre les différents responsables, et la fonction de normalisation des comportements[620]. Cela laisse potentiellement une marge de manœuvre au recours d'assurances privées obligatoires[621].

Cependant, le dommage environnemental est plus restrictif que le dommage écologique pur, puisqu'il n'englobe pas toutes les composantes de l'environnement. Il prend la forme « d'une poupée gigogne »[622].

Au demeurant, concernant les liens entre la pollution du sol et les dommages à la santé, le caractère anthropocentrique est majeur[623].

Par là, la Commission oriente la responsabilité environnementale vers la conception large du PPP. L'État sera responsable de la réparation[624] ou de la compensation des dommages causés à la biodiversité, par une activité non dangereuse, si la faute de la personne, à l'origine des dommages, ne peut être établie[625]. Une dimension préventive et même prospective de la responsabilité[626]

---

[619] Directive 24/35/CE, *Ibid*., art. 3.

[620] MARTIN G., « La responsabilité pour les dommages causés à l'environnement, un sujet toujours d'actualité ? », Toulouse, *Droit et ville*, n°47, 1999, p.82.

[621] STEICHEN Pascale, « Chapitre IV. La directive 2004/35/CE sur la responsabilité´ environnementale en ce qui concerne la prévention et la réparation des dommages environnementaux. Un droit de compromis pour une responsabilité nouvelle », in THUNIS Xavier, TULKENS François (dir.), *Entreprises, responsabilités et environnement*, Belgique, Kluwer, 2004, p.127.

[622] DE SADELEER Nicolas, « La directive 2004/35/CE relative à la responsabilité environnementale : avancée ou recul pour le droit de l'environnement des États membres ? », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, p.744.

[623] REMOND-GOUILLOUD Martine, *Du droit de détruire – Essai sur le droit de l'environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Les Voies du Droit, 1989, p.42-46. Directive 2004/35/CE du 21 avril 2004 sur la responsabilité environnementale en ce qui concerne la prévention et la réparation des dommages environnementaux, *JOUE*, 30 avril 2004, annexe II, point 2.

[624] Directive 24/35/CE du Parlement et du Conseil du 21 avril 2004 sur la responsabilité environnementale en ce qui concerne la prévention et la réparation des dommages environnementaux, *JOUE*, 30 avril 2004, pp.56-75, annexe II, point 1.

[625] Commission européenne, *Livre blanc sur la responsabilité environnementale*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000, p.19.

est identifiée en ce que « l'avenir devient […] une responsabilité qui nous incombe »[627].

Enfin, la dimension d'indemnisation apparaît faible. Le « législateur communautaire [n'a pas] le courage de régler la question des garanties financières »[628]. Les seuils, parfois, sont flous, trop stricts, voire infranchissables.

Cette directive a été transposée dans les ordres juridiques nationaux, et notamment en droit français, par la Loi sur la responsabilité environnementale de 2008[629].

Conséquemment, la responsabilité environnementale recouvre plusieurs réalités. Elle peut être identifiée à travers la norme fiscale.

II) LA FISCALITÉ COMME AFFIRMATION DE LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE

« La généralité [du] principe pollueur payeur […] implique que des sous principes, et dans la foulée, des normes encore plus précises, viennent concrétiser leur mise en œuvre »[630].

Le principe du pollueur payeur a été successivement invoqué pour prévenir les mesures anticoncurrentielles, pour fonder l'internalisation des coûts, mais

---

626 THUNIS Xavier, « Fonctions et fondements de la responsabilité en matière environnementale », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, p.36. Et OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30 /31 1995, p.296.

627 EBERHARD Christoph, « Introduction » in *Traduire nos responsabilités planétaires. Recomposer nos paysages juridiques*, Belgique, Bruylant, 2008, p.4.

628 DE SADELEER Nicolas, « La directive 2004/35/CE relative à la responsabilité environnementale : avancée ou recul pour le droit de l'environnement des États membres ? », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, p.776.

629 Loi n°2008-757 du 1er août 2008 relative à la responsabilité environnementale et à diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de l'environnement, *JO*, 2 août 2008, p.12361. Voir Sénat, *Rapport fait au nom de la commission des affaires économiques sur le projet de loi (urgence déclarée) relatif à la responsabilité environnementale*, Paris, n°348, 2007-2008.

630 DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.255.

aussi la réparation des dommages accidentels. Toutes ces références renvoient à un concept supérieur: la responsabilité environnementale. La fiscalité environnementale doit donc remplir une finalité de responsabilité environnementale.

La fiscalité environnementale, en tant qu'application du principe pollueur payeur, peut être un instrument efficace pour le dommage (A) et pour son débiteur (B).

A) L'IMPORTANCE DE LA RÉPARATION ET DE LA PRÉVENTION DU DOMMAGE

Le principe du pollueur payeur, par ses fonctions réparatrice et préventive[631], est fondé sur la compensation du coût des externalités du pollueur sur la société. Le droit de la responsabilité estime ce coût. C'est aussi le rôle de la fiscalité incitative dans ses aspects préventifs et curatifs.

« La responsabilité civile constitue le terreau idéal pour favoriser l'éclosion de la dimension curative du principe [pollueur payeur] »[632].

Le PPP ne préjuge pas d'un système de responsabilité. Il ne définit pas la pollution, qu'elle soit transgression d'une norme, ou fixée en fonction de l'atteinte à l'environnement[633]. Ainsi, « toute émission ne constitue pas nécessairement une

[631] HAGEGE-RADUTA Béatrice, « Le Grenelle de l'environnement et la responsabilité environnementale : le défi d'une réforme « durable » », Paris, *Petites Affiches*, n°147, 23 juillet 2008, I.B.1.

[632] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.69.

[633] DE SADELEER Nicolas, *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, Royaume-Uni, Oxford university press, 2002, p.38.

pollution »[634]. Une pollution est l'émission qui dépasse le seuil de la norme fixée par les pouvoirs publics. Selon l'influence des parties concernées et la volonté politique, les seuils seront plus ou moins élevés.

Une pollution, par conséquent, pourra être déclarée légale.

Une autre hypothèse révèle que « le pollueur est celui qui dégrade, directement ou indirectement, l'environnement, ou crée des conditions aboutissant à sa dégradation »[635].

Cette thèse semble être plus efficace. Elle est d'autant plus intéressante qu'elle permet d'élargir la responsabilité, dès lors qu'il y a présence d'une substance susceptible de porter atteinte à l'environnement.

Puisqu'il existe différents degrés de responsabilité, la fiscalité ne sera qu'un moyen de reconnaissance et de mise en valeur de la responsabilité environnementale, en taxant le dépassement des seuils de pollution ou les conditions de dégradation du milieu.

Par ailleurs, « le modèle curatif qui est au cœur du principe le plus ancien, à savoir le principe du pollueur payeur, a été complété par un modèle préventif qui a donné naissance au principe de prévention et, plus récemment, par un modèle anticipatif auquel se réfère le principe de précaution »[636].

---

[634] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.70.

[635] Conseil de l'Union européenne, *Recommandation relative à l'imputation des coûts et à l'intervention des pouvoirs publics en matière d'environnement* n°75/436, Bruxelles, 3 mars 1975.

[636] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.26.

Par exemple, la taxe carbone[637] est un bon indicateur du coût de la pollution au CO2[638]. Cet indicateur peut varier d'un État à l'autre, car les ambitions ne sont pas toujours les mêmes.

Par là, les États reconnaissent leur part de responsabilité, ainsi que celles de leurs contribuables.

La fiscalité environnementale met en place une responsabilité partagée entre tous les pollueurs. Ce dommage incombe parfois à tous. Si l'on taxe l'essence, c'est que conduire sa voiture cause un dommage. Le conducteur doit se responsabiliser, même s'il ne commet pas de faute au sens civiliste du terme. Cela relève de la prévention assurée par la norme fiscale environnementale fondée sur le PPP. Norme dont la violation constituera une faute[639].

C'est le rôle curatif de la fiscalité pour la responsabilité de la pollution passée et actuelle, et le rôle préventif pour la responsabilité de la pollution future. Contrairement à la règlementation, dont le respect déresponsabilise l'auteur (même si la pollution est importante, car elle est légale), la fiscalité peut

---

[637] La taxe carbone est un sujet de prédilection pour le fiscaliste de l'environnement. PRUD'HOMME Rémy, « Du bon usage de la taxe carbone », in *Changement climatique et pollution de l'air : droits de propriété, économie et environnement*, Bruylant, 2010, pp.325-339. Conseil Économique pour le Développement Durable, *Taxe carbone et changement climatique : les références économiques*, 2009, n°2. Institut de l'entreprise, *La taxe carbone: mythe ou réalité? De la théorie à la pratique*, Paris, juillet 2008. HANSON Craig, HENDRICKS James R. JR., *Taxing carbon to finance tax reform*, Washington, World Resources Institute, Duke Energy, 2006. BARANZINI Andrea, GOLDEMBERG Jose, SPECK Stephan, « A future for carbon tax », *Ecological Economics*, nº32, pp.395-412, 2000. EKINS Paul, BARKER Terry, « Carbon taxes and carbon emissions trading », États-Unis, *Journal of Economic Surveys*, 2001, vol. 15, nº3. PEARCE David, « The role of carbon taxes in adjusting to global warming», Royaume-Uni, *The Economic journal*, nº101, juillet 1991, pp.938-948. HOERNER J. Andrew, MULLER Frank, *Carbon taxes for climate protection in a competitive world*, Suisse, Swiss Federal Office for International Economic Affairs, Environmental Tax Program, Center for Global Change, University of Maryland College Park, juin 1996.

[638] Voir l'Annexe III du rapport « Pour une étude comparative internationale sur la fiscalité énergétique et la taxation des émissions de dioxyde de carbone dans six pays », Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, nº543, 2009.

[639] THUNIS Xavier, « Fonctions et fondements de la responsabilité en matière environnementale », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, p.39.

s'appliquer de manière progressive et contribuer à responsabiliser le contribuable.

La réparation intégrale du dommage n'est pas toujours possible[640]. Alors, cela « sonne le glas du principe pollueur payeur pour lui substituer un principe nouveau, celui du « pollueur contributeur », et bafoue un autre principe traditionnel de la responsabilité, celui de la réparation intégrale »[641].

B) LE RÔLE CLÉ DU DÉBITEUR DU DOMMAGE

Le PPP mentionne le pollueur, sans référence à la responsabilité ou à la faute. Le dédommagement est la clé de voûte.

La victime ne joue pas de rôle dans cette définition. Seul le pollueur est important. « Coupable ou non, le pollueur est un acteur économique dont l'activité entraîne paiement d'un coût social »[642].

On passe « de la responsabilité subjective (imputation d'une faute) à la responsabilité objective (allocation d'une réparation) »[643].

La responsabilité subjective est moins efficace dans la mesure où le pollueur peut se dégager de sa responsabilité en l'absence de faute. La protection de l'environnement est donc moins bien assurée. Le PPP est donc « mieux servi par un régime de responsabilité objective que par celui fondé sur la faute »[644].

---

[640] C'est, par exemple, le cas de la biodiversité. Voir OCDE, *Manuel d'évaluation de la biodiversité: guide à l'intention des décideurs*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2002, p.30.

[641] MARTIN G., « Observations d'un privatiste sur la Charte de l'environnement », France, *Revue du Droit Public et de la Science Politique*, n°5, 2004, p.1208.

[642] OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30/31 1995, p.284.

[643] OST François, *Ibid*., p.284.

[644] DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999, p.93.

Le coût de la réparation des dommages doit incomber aux auteurs[645].

L'identification du pollueur et sa transformation en payeur soulève des interrogations.

Le payeur peut ne pas être solvable[646] ou ne plus exister. Dans de tels cas, « on se retourne vers la collectivité, dont on exige cette prise en charge par la voie classique de la fiscalisation »[647]. Mais « la protection de l'environnement ne doit […] en principe pas être assurée par des politiques, qui reposeraient sur l'octroi d'aides, et qui reporteraient sur la collectivité la charge de la lutte contre la pollution »[648].

Dans une logique préventive, puis réparatrice, le PPP justifie les taxes et les redevances, ainsi que les fonds d'indemnisation. Il ne s'agit pas pour autant d'entrer dans une logique de mutualisation des conséquences des pollutions.

Au surplus, le payeur n'est pas toujours le pollueur. Une action en garantie devient, dans certains cas, une option[649].

« Le PPP repose […] sur l'idée d'une indemnisation collective. Néanmoins, il encourage indirectement le préjudice, puisqu'il prive le contenu de ce principe de sa dimension morale. »[650]. Cependant, une fiscalité environnementale relativement importante fait aussi peser une obligation morale de protection de l'environnement sur le pollueur.

---

[645] « Le principe pollueur payeur exclut à priori de subordonner la charge à la preuve d'une faute » REMOND-GOUILLOUD Martine, *Du droit de détruire – Essai sur le droit de l'environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Les Voies du Droit, 1989, p.163.

[646] GAZAGNES P., « Comment lutter contre l'insolvabilité du pollueur ? », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.115–121.

[647] OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, n °30/31 1995, p.286.

[648] Conseil de l'Union européenne*, Recommandation relative à l'imputation des coûts et à l'intervention des pouvoirs publics en matière d'environnement*, n°75/436, Bruxelles, 3 mars 1975.

[649] THUNIS Xavier, « Fonctions et fondements de la responsabilité en matière environnementale », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, p.58.

[650] HARANG Laurence, « Au nom du principe de précaution », Paris, *Revue de Recherche Juridique*, 2005, n °4, p.2121.

L'identification du pollueur est d'autant plus délicate que la pollution est diffuse et historique.

Qui sont les responsables du réchauffement climatique?

Là encore, la fiscalité est un élément de la solution. Elle permet de taxer tout au long du cycle de vie de la pollution, et d'orienter vers des choix environnementaux.

Pour que la réparation des dommages sur les *res communis* (comme l'air) et les *res nullius* (comme le gibier) soit possible, il convient d'étendre la responsabilité. La collectivité ne sera pas seule à supporter les coûts. En toute hypothèse, la valeur marchande de ces « choses » est difficile à fixer[651].

Malgré ses limites, le principe de responsabilité environnementale doit être reconnu dans la protection fiscale de l'environnement. En effet, celle-ci « ne se résume plus à la protection de certaines espèces, voire de certains sites, mais elle est devenue une préoccupation globale »[652].

La responsabilité environnementale, véritable enjeu de la fiscalité environnementale, doit infirmer « le fait que le droit est un instrument aux mains des décideurs, plutôt qu'un outil de sauvegarde de la nature »[653].

En conclusion, fiscalité de l'environnement et responsabilité environnementale ont partie liée. Affirmer la seconde, c'est contribuer à l'avènement de la première[654].

---

[651] La jurisprudence montre que les montants alloués aux parties civiles sont variables. L'euro symbolique est alloué pour la mort d'un rapace (Cour d'Appel, Pau, n°00/400632, 17 mars 2005) ou celle d'un loup (Cour d'Appel, Aix-en-Provence, n°534/M/2005, 21 mars 2005). Prfois c'est davantage, comme 150 euros pour la capture d'un oiseau appartenant à une espèce protégée (Cour d'Appel, Pau, n°03/00399, 4 décembre 2003).

[652] EBERHARD Christoph, « Introduction » in *Traduire nos responsabilités planétaires. Recomposer nos paysages juridiques*, Belgique, Bruylant, 2008, p.3.

[653] OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.111.

[654] « Droit à l'environnement et responsabilité environnementale ont partie liée. Affirmer la seconde, c'est contribuer à l'avènement du premier. ». THUNIS Xavier, « Fonctions et fondements de la responsabilité en matière environnementale », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, p.68.

SECTION II - LA DIMENSION SOCIALE INTÉGRÉE

Dans le cadre du développement durable, la responsabilité environnementale est révélée par l'usage de la fiscalité environnementale. L'« obscure sphère sociale »[655] est souvent oubliée[656]. Mais elle ne doit pas être mis entre parenthèses, puisque « le droit articule le lien social et procède de lui »[657].

L'évolution du rôle de la fiscalité s'établit logiquement en parallèle avec l'évolution globale de la société. Le système fiscal doit répondre aux besoins de son époque[658].

Si les réformes successives du système fiscal ont pu conduire à satisfaire aux objectifs de nature économique et financière, tel n'est pas toujours le cas de l'idéal de justice sociale[659].

Il convient de mettre en place des outils garants d'une meilleure acceptabilité sociale ; pour que « la durabilité sociale ne soit plus le parent pauvre du développement durable »[660]

---

[655] BRODHAG Christian, SEBASTIEN Léa, « À la recherche de la dimension sociale du développement durable », France, Développement durable et territoires, n°3, 2004. « Le changement d'ensemble du système fiscal à des fins de justice sociale est rarement à l'ordre du jour ». Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.79.

[656] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Les Indicateurs du développement durable et l'empreinte écologique* Paris, La Documentation Française, juin 2009, p.21.

[657] OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.19.

[658] « Le concept de « contrat social fiscal » est fondamental pour comprendre les conditions qui ont présidé à l'émergence de gouvernements représentatifs et de démocraties en Europe de l'Ouest et aux États-Unis. Les citoyens ont souscrit au principe de l'impôt et accepté de le payer parce qu'en retour, ils obtenaient la garantie d'être représentés dans le processus de prise de décision, et un droit de regard sur la façon dont l'argent public était collecté et dépensé. Cette revendication est celle exprimée lors de la révolte des colonies américaines au XVIIIème siècle : « pas d'impôt sans représentation ». OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p.15. Commission européenne, *Cooperating with developing countries on promoting good governance in tax matters*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010, p.4.

[659] ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 2 tomes, 1965. LALUMIERE Pierre, « Les cadres sociaux de la connaissance financière », Paris, L.G.D.J., *Revue de science et de législation financière*, n°1, 1963, pp.30-42.

La dimension sociale va conduire à s'interroger sur la réalité et l'efficacité des systèmes fiscaux en fonction d'objectifs concrets et de recherche d'équité. En effet, « le droit ne mène plus la danse, n'en déplaise à la caste des juristes. Il vient en position subalterne à l'appui d'une ample régulation sociale qui répond à une logique étrangère à celle du droit »[661].

Cette régulation sociale s'accompagne d'une acceptabilité de la fiscalité (I) dans un but de solidarité sociale (II).

I) LES CONTRAINTES DE L'ACCEPTABILITÉ SOCIALE

Les droits procéduraux de l'environnement, présents dans les déclarations internationales, et les droits nationaux, sont un droit d'accès aux informations relatives à l'environnement; un droit à participer aux prises de décisions environnementales; un droit à un recours administratif en cas de décisions nuisibles à l'environnement; un droit à un contrôle judiciaire des décisions préjudiciables à l'environnement.

Pour cela, un ensemble de dispositifs normatifs s'est développé, afin « de généraliser une démarche administrative obéissant aux nouveaux principes de transparence, d'information, de participation du public »[662]. Des moyens importants doivent garantir les politiques environnementales. Ces énoncés sont repris dans la Convention d'Aarhus du 25 juin 1998 sur l'accès à l'information, la

---

[660] CHARLES Lionel (et al.), « Les multiples facettes des inégalités écologiques », France, *Développement durable et territoires*, n°9, 2007, point 41.

[661] CHEMILIER GENDREAU Monique, *Humanité et souverainetés – Essai sur la fonction du droit international*, France, Éditions la Découverte, Texte à l'appui, Série Histoire Contemporaine, 1995, p.286.

[662] RIBOT Catherine, « L'influence des principes généraux du droit de l'environnement », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jean-Philippe Colson: Environnements*, France, Presses Universitaires de Grenoble, p.407.

participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement[663].

En tant que politique environnementale[664], la fiscalité de l'environnement doit s'inscrire dans la diffusion de l'information et la participation active du public : « L'acceptation sociale de l'impôt renvoie à la légitimité de l'action publique »[665]. L'information et la participation du public sont deux « droits de citoyenneté »[666] qui fondent la démocratie environnementale[667]. Toute démocratie passe par une acceptabilité sociale[668].

Dans une logique préventive, le droit à l'information est primordial (A). De manière analogue, le droit à la participation, par le biais des commissions fiscales vertes, doit être respecté (B).

A) LE RESPECT DU DROIT À L'INFORMATION

La mise en œuvre des droits procéduraux obéit à une logique de justice sociale. Dans cette optique, un arsenal d'outils de décision est disponible[669].

---

[663] ONU, *Convention d'Aarhus sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement*, Danemark, 25 juin 1998. En droit français, la Convention a été approuvée par la Loi n°2002-285 du 28 février 2002, *JO*, 1er mars 2002, p.3904, entrée en vigueur le 6 octobre 2002.

[664] En particulier, la directive n°2003/4/CE concernant l'accès du public à l'information en matière d'environnement du 28 janvier 2003, *JOUE*, 14 février 2003, p.26, transposée par la Loi n°2005-1319 du 26 octobre 2005 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de l'environnement, *JO*, 27 octobre 2005, p.16929.

[665] LEROY Marc, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », France, *L'année sociologique*, Presses Universitaires de France, 2003, vol. 51, n°1, p.249.

[666] DUMONT G., *La citoyenneté administrative*, thèse dactyl., Université de Paris II Panthéon-Assas, 2002, p.213.

[667] SAUVÉ Jean-Marc, « Intervention », *La démocratie environnementale aujourd'hui*, Paris, 17 novembre 2010, p.2.

[668] BOERI T., BOERSCH-SUPAN A. and TABELLINI G., « Would You Like to Shrink the Welfare State? The Opinions of European Citizens », Union européenne, *Economic Policy*, Vol. 32, 2001, pp.9-50.

[669] Un droit procédural fondamental est l'accès à la justice, mais celui-ci apparaît marginal en matière de fiscalité environnementale. ONU, *Convention d'Aarhus sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière*

L'étude d'impact, par exemple, est un préalable[670]. Elle établit les bien-fondés des actions et démontre leurs conséquences y compris au-delà des frontières[671]. En matière environnementale, malgré la loi du 10 juillet 1976[672], et plus récemment le Grenelle II[673], les dispositifs établissant un bilan coût-avantages[674] restent insuffisants.

Ce droit de l'information, allant jusqu'au droit de savoir[675], doit être mis en œuvre en fiscalité environnementale (1) comme le prouve l'étude de différentes expériences (2).

---

d'environnement, Danemark, 25 juin 1998. PRIEUR Michel, « La Convention d'Aarhus, institution universelle de la démocratie environnementale », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, numéro spécial, 2005, pp.9-18. Concernant le recours à la justice en matière de fiscalité environnementale en France, voir entre autres : COTTIN Stéphane, RIBES Didier, « Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil Constitutionnel », France, *Revue de Recherches Juridiques*, 2001-2, Volume I, pp.659-681 ; BILLET Philippe, « Trop d'exonérations tuent la taxe », France, *Environnement*, février 2010, pp.3-4.

[670] Conseil d'État, *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et règlementaires*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, version à jour, 2007, p.12.

[671] TA, Strasbourg, 3 août 1989, Province de Hollande septentrionale c/ État, Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, 1990, n°1, p. 125.

[672] Celle-ci préconise les études d'impact. Loi n°76-629 du 10 juillet 1976 relative à la protection de la nature, *JO*, 13 juillet 1976, p.4203.

[673] « Sans préjudice de l'application des dispositions de l'article L. 11-1-1 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique et de l'article L. 126-1 du présent code relatives à la motivation des déclarations d'utilité publique et des déclarations de projet, lorsqu'une décision d'octroi ou de refus de l'autorisation, de l'approbation ou de l'exécution du projet soumis à l'étude d'impact a été prise, l'autorité compétente en informe le public. A défaut de mesures de publicité plus précises prévues par les législations et réglementations applicables au projet, et sous réserve du secret de la défense nationale, l'autorité compétente rend publiques la décision ainsi que les informations suivantes, si celles-ci ne sont pas déjà incluses dans la décision : — la teneur et les motifs de la décision ; — les conditions dont la décision est éventuellement assortie ; — les mesures destinées à éviter, réduire et, lorsque c'est possible, compenser les effets négatifs notables du projet sur l'environnement ou la santé humaine ; — les informations concernant le processus de participation du public ; — les lieux où peut être consultée l'étude d'impact. ». Art. 230 du Chapitre 2 portant réforme des études d'impact de la Loi n°2010-788 portant engagement national pour l'environnement dite Grenelle 2, *JO*, 13 juillet 2010, p.12905.

[674] Assemblée Nationale, *Pour un développement durable : une fiscalité au service de l'environnement*, Paris, Commission des Finances, n°1000, 1998, p.156.

[675] GHEZALI Mahfoud, « Les nouveaux droits fondamentaux de l'homme », in *Vers un nouveau droit de l'environnement? Réunion mondiale des juristes et associations de droit de l'environnement*, France, Centre International de Droit Comparé de l'Environnement, 2003, p.98.

1) Un droit à l'information environnementale et fiscale

De façon générale, « le faible niveau d'information des citoyens et la complexité du droit fiscal appauvrissent la rationalité cognitive du contribuable, qui forge son opinion à partir de son entourage, des médias, des experts qui le conseillent, sa vision des services publics, du rôle de l'État et de ses contacts avec le fisc…»[676].

On n'accepte que ce que l'on connaît.

L'information relative à l'environnement est accessible à toute personne physique ou morale sans qu'il soit nécessaire de faire valoir un intérêt[677]. Le refus de communiquer doit être motivé. Il est susceptible de recours. Les refus de communiquer doivent être justifiés par la protection de secrets énumérés par la directive. Ce droit ne permet évidemment pas la communication de documents inachevés.

Cette information est cruciale pour sensibiliser le public aux problèmes environnementaux et à la fiscalité (comme outil économique efficace). Une batterie de moyens est à la disposition des pouvoirs publics: campagnes d'information et de sensibilisation, débats, mécanismes de décisions participatifs, aides au secteur associatif, partenariats avec des organisations non gouvernementales...

Or, de manière générale, le public critique les politiques visant à préserver l'environnement, souvent qualifiées d'insuffisantes. Dans le même temps, ce même public est acerbe concernant les questions fiscales. « L'utilisation de

---

[676] LEROY Marc, *Sociologie de l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, n° 3642, 2002, pp.68-69.

[677] Union européenne, Directive n°90/313/CEE concernant la liberté d'accès à l'information en matière d'environnement, *JOUE*, 23 juin 1990, pp.56-58. Elle sera remplacée par la Directive n°2003/4/CE concernant l'accès du public à l'information en matière d'environnement et abrogeant la directive n°90/313/CEE, *JOUE*, 14 février 2003, pp.26-32.

l'argent public et la confiance dans le gouvernement constituent pour le citoyen des critères de légitimité politique de l'impôt »[678].

Il a été démontré que le concept de « recyclage » des taxes environnementales n'était pas toujours assimilé par le public, dans la mesure où celui-ci souhaitait savoir ce que devenait son argent[679]. Préalablement à tout changement fiscal, le public et les partenaires sociaux doivent être consultés[680].

Ainsi, « une politique de communication qui viserait à mieux faire comprendre la nécessité de l'impôt, pourrait se révéler efficace; à la condition toutefois qu'il existe une conception claire et positive de l'impôt, c'est-à-dire qu'un projet fiscal puisse être formalisé et […] sous-tendu par un projet de société »[681].

2) Des exemples probants

Grâce à une meilleure information, la fiscalité de l'environnement peut réellement progresser, comme en témoignent plusieurs exemples.

Au Royaume-Uni, deux années ont été nécessaires pour instaurer le Climate Change Levy: politique environnementale visant à limiter les consommations d'énergies, basée notamment sur la fiscalité[682]. L'explication du

---

[678] LEROY Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », France, *Archives Européennes de Sociologie*, 2003, XLIV, vol. 2, p.233. « Parmi les théories spécifiques du contribuable, la théorie de l'aversion est peut-être la plus répandue, surtout sous forme vulgarisée d'une allergie générale et naturelle du citoyen pour l'impôt. » LEROY Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », France, *Archives Européennes de Sociologie*, 2003, XLIV, vol. 2, p.227.

[679] DRESNER Simon, GILBERT Nigel, JACKSON Tim, « History and social responses to environmental tax reform in the United Kingdom », Royaume-Uni, *Energy Policy*, n°34, 2006, p.937.

[680] Voir en Irlande et aux Pays-Bas, par exemple: CLINCH Peter, DUNNE Louise, « Environmental tax reform: an assessment of social responses in Ireland », Royaume-Uni, *Energy Policy*, n°34, 2006; et BOYER Jean-Claude, *Consultation publique et aménagement du territoire aux Pays-Bas*, Ministère de l'Equipement, Délégation à la recherche et à l'innovation, 1990.

[681] BOUVIER Michel, « La question de l'impôt idéal », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, p.23.

[682] DRESNER Simon, GILBERT Nigel, JACKSON Tim, « History and social responses to environmental tax reform in the United Kingdom », Royaume-Uni, *Energy Policy*, n°34, 2006, p.932.

mauvais accueil réservé est probablement à chercher du côté des médias, concentrés sur les augmentations d'impôts, plutôt que sur une vision globale du système[683].

Le gouvernement allemand a mis en place une campagne de publicité pour promouvoir les mérites des écotaxes[684]. Tous les moyens de communication ont été utilisés afin d'atteindre le plus grand nombre : cartes postales, prospectus, publicités, sites Internet…Cette expérience démontre que la fiscalité de l'environnement doit mettre en avant tous ses atouts, grâce à des campagnes d'information.

Dans le cadre de la mise en place de mesures fiscales énergétiques, le gouvernement du Danemark a conclu un accord avec les partenaires sociaux pour évaluer la taxe *ex post*, afin de vérifier son efficacité et son impact, et procéder aux ajustements. À cette occasion, ces études ont démontré que les consommations d'énergie auraient été supérieures en l'absence de mesures fiscales[685].

Par conséquent, le respect des différents droits procéduraux, et notamment le droit à l'information, est « un paramètre clé de la justice environnementale »[686]. Un véritable consensus peut se dégager pour une fiscalité plus juste.

B) LE RESPECT DU PRINCIPE DE PARTICIPATION

« La meilleure façon de traiter les questions d'environnement est d'assurer la participation de tous les citoyens concernés, au niveau qu'il convient. […] Les

[683] DRESNER Simon, GILBERT Nigel, JACKSON Tim, *Ibid.*, p.936.

[684] Bureau Européen de l'Environnement, *Environmental tax reform : perspectives for progress in the European Union*, Bruxelles, Discussion of the European Environmental Bureau, EEB Publication, juin 2003, p.68.

[685] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.104.

[686] CHARLES Lionel (et al.), « Les multiples facettes des inégalités écologiques », France *Développement durable et territoires*, n°9, 2007, point 41.

États doivent faciliter et encourager la sensibilisation et la participation du public en mettant les informations à la disposition de celui-ci. »[687].

Le droit de participation doit inclure toutes les parties prenantes lors du processus de décision (1). À travers l'Europe, les diverses commissions fiscales vertes sont des exemples de réussites (2).

1) Un principe à dimension variable

Avec la Convention d'Aarhus, la distinction est faite entre le principe de participation et le principe d'information. « Chaque partie garantit les droits d'accès à l'information sur l'environnement, de participation du public au processus décisionnel et d'accès à la justice en matière d'environnement conformément aux dispositions de la présente convention »[688].

En droit français, c'est le principe « selon lequel chacun a accès aux informations relatives à l'environnement, y compris celles relatives aux substances et activités dangereuses, et le public est associé au processus d'élaboration des projets ayant une incidence importante sur l'environnement ou l'aménagement du territoire »[689].

La notion « d'élaboration des décisions », acceptée en première lecture à l'Assemblée nationale, fut modifiée au Sénat au motif d'une harmonisation avec l'article relatif à la Commission Nationale du Débat Public (CNDP). Le public est

[687] ONU, *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement,* PNUD, 1992.

[688] ONU, *Convention d'Aarhus sur l'accès à l'information, la participation du public au processus décisionnel et l'accès à la justice en matière d'environnement*, Danemark, 25 juin 1998.

[689] Loi relative à la démocratie de proximité n°2002-276 du 27 février 2002, modifiant le 4° du II de l'article L. 110-1 du Code de l'environnement, *JO*, 28 février 2002, p.3808. À ce titre, il faut considérer la substitution à la formule « chacun doit avoir accès » par la formule « chacun a accès » comme une réduction très sensible de l'indétermination du principe de participation. La loi ajoute aussi la dernière partie de l'article relative au processus d'élaboration des projets.

« associé à l'élaboration des décisions » est remplacé par « associé au processus d'élaboration des projets »[690].

Le public est associé en amont de la prise de décision, et donc au moment de l'élaboration des projets, c'est-à-dire au moment où la pluralité d'options existe encore.

« Tout le problème auquel s'est affronté le droit administratif depuis une vingtaine d'années a donc consisté à résoudre cette contradiction : la participation exige qu'elle ait une portée effective, mais celle-ci ne peut qu'être consultative »[691].

Aux Pays-Bas, des périodes de consultation permettent aux groupes concernés de s'exprimer et d'adapter leur mode de production, de consommation et d'investissement[692].

En matière de fiscalité environnementale, passer en revue le droit de participation conduit à étudier de manière spécifique les commissions fiscales vertes.

2) L'originalité des commissions fiscales vertes

Ces commissions sont des groupes d'étude de représentants (issus des milieux industriel, universitaire, ou associatif…).

Elles recensent les redevances et taxes existantes, examinent les affectations des recettes, étudient les subventions ayant un impact négatif sur

---

[690] « Le public n'est pas associé à l'élaboration d'une décision, car celle-ci relève, *in fine*, de la responsabilité du maître d'ouvrage, mais il doit être en revanche associé au processus d'élaboration des projets ayant une incidence importante sur l'aménagement du territoire ou l'environnement ». LASSOURD P., « Avis présenté au nom de la Commission des affaires économiques », Sénat, 2001-2002, *Journal Officiel du Sénat*, n°153. Sénat, « Projet de loi modifiée par le Sénat relatif à la démocratie de proximité (urgence déclarée) », 24 janvier 2002, *Journal Officiel du Sénat*, n°49, p.79.

[691] JEGOUZO Yves, « Principe et idéologie de la participation », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, p.585.

[692] BOYER Jean-Claude, *Consultation publique et aménagement du territoire aux Pays-Bas*, Ministère de l'Equipement, Délégation à la recherche et à l'innovation, 1990.

l'environnement, et recherchent toutes les conséquences néfastes sur l'environnement du système fiscal.

Bon nombre de gouvernements[693], notamment les pays nordiques[694], ont depuis longtemps mis en place de telles commissions à l'appui de leurs réformes fiscales vertes.

Au Danemark, dès 1993, un comité interministériel est mis en place pour étudier les écotaxes[695]. Des rencontres entre associations de protection de l'environnement, organisations professionnelles et organisations de consommateurs, ont lieu. Une fiscalité environnementale acceptable pour tous s'est dégagée de ce consensus social[696].

La Suède inaugure sa Commission fiscale verte au printemps 1995. Celle-ci a pour mission de répondre à la question suivante: peut-on obtenir un meilleur environnement, et une meilleure affectation des ressources du second dividende pour diminuer le chômage? Les recommandations concluent en la poursuite des politiques environnementales à travers, notamment une réforme fiscale[697].

Depuis 2007, la Commission du Royaume-Uni propose des mesures significatives pour une réforme fiscale verte[698]. Cette Commission indépendante

---

693 OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Editions de l'OCDE, 2001, p.101; EKINS Paul, SPECK Stefan, « Proposals of environmental fiscal reforms and the obstacles to their implementation », Royaume-Uni, *Journal of Environmental policy and planning*, 2000, n°2, pp.94-105.

694 GAGO Alberto, LABANDEIRA Xavier, « Towards a green tax reform model », Royaume-Uni, John Wiley and Sons Ltd., *Journal of Environmental Policy and Planning*, 2000, n°2, pp.30-31.

695 Danish Ecological Council, *Global environmental problems: can be solved using economic instruments?* , Copenhague, juin 2003, p.36.

696 DAHL Anja, HANSEN Kirsten, KLOK Jacob, LARSEN Anders, « Ecological tax reform in Denmark: history and social acceptability », Royaume-Uni, *Energy Policy*, n°34, 2006, p.915.

697 BRANLUND Runar, KRISTRON Bengt, « Energy and environmental taxation in Sweden: Some experience from the Swedish green tax commission », Suède, Colloque *Environmental implications of market based policy instruments*, Gothenburg, 20/21 novembre 1997, pp.9-10.

698 Voir ainsi les différents rapports: Green Fiscal Commission, *Public Attitudes to Environmental Taxation*, Royaume-Uni, novembre 2007; Green Fiscal Commission, *Lessons from two green taxes shift in the United Kingdom*, Royaume-Uni, mars 2009: Green Fiscal Commission,

est composée d'experts issus de l'industrie, d'universités, de partis politiques, de parlementaires, et du monde associatif (protection de l'environnement et consommateurs)[699].

L'utilisation de tous ces moyens à l'appui de la fiscalité environnementale doit entrer dans une logique de démocratisation. Elle ne doit surtout pas être un « objet compliqué […] que le droit cristallise dans des arcanes qui peuvent décourager les non-initiés »[700].

II) LA RECHERCHE D'UNE SOLIDARITÉ SOCIALE

L'acceptation sociale est un pan important de la fiscalité environnementale. Cette fonction est souvent contrariée par les autres fonctions de l'impôt, notamment « le rendement qui rend inévitables les prélèvements régressifs ». Le système fiscal doit assurer la justice sociale par « de nécessaires compensations sociales permettant de préserver la solidarité nationale »[701].

Même si « aucun système fiscal ne pourra jamais procurer une complète justice »[702], il convient de prendre en compte cette finalité sociale avec des impératifs, différents, de justice sociale (A), et de protection sociale (B).

A) UN OBJECTIF DE JUSTICE SOCIALE

Souvent bafouée, la justice sociale (1) doit pourtant être la logique dans laquelle s'inscrivent les différentes mesures de fiscalité environnementale (2).

The case for green fiscal reform: final report of the UK green fiscal commission, Royaume-Uni, octobre 2009.

[699] Smith Institute, *Fair Tax: towards a modern tax system*, Royaume-Uni, 2008, p.71.

[700] LEROY Marc, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », France, *L'année sociologique*, Presses Universitaires de France, 2003, vol. 51, n°1, p.261.

[701] Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009, p.30.

[702] BOUBAY PAGES Michèle, « Pierre Lalumière et les cadres sociaux de la science fiscale », in RAIMBAULT Sophie (dir.), *Les doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques*, Bruxelles, L'Harmattan, 2007, p.132.

1) L'idéal de justice sociale

Toute politique fiscale doit impliquer un volet de justice sociale. Or, « toute mesure d'éco-fiscalité suppose une répartition rationnelle de la charge fiscale »[703].

Les consommateurs ou ménages à faibles revenus sont les plus vulnérables face à la fiscalité environnementale[704]. Ils dépensent proportionnellement une plus grande part de leurs revenus sur certains biens essentiels taxés (comme l'énergie ou l'eau) que les ménages plus aisés[705]. Des compensations doivent être prévues.

Ces problèmes sont étudiés très attentivement par les pouvoirs publics lorsqu'ils envisagent de créer des taxes vertes. Il est souvent mis en œuvre un ensemble de dispositions positives (comme des subventions ou des aides) lors de l'introduction d'une nouvelle taxe.

De telles mesures permettent de modifier les comportements, tout en réduisant l'impact de la taxe sur les plus faibles. Par conséquent, si les taxes se révèlent inéquitables, les redevables vont s'y opposer.

La redistribution est une voie malgré tout. Les abattements ou les seuils sont d'autres mesures de souplesse.

2) Des mesures fiscales environnementales socialement justes

L'utilité et l'intérêt des mesures sociales justes peuvent être faciles à montrer. Mais les disparités entre particuliers et entreprises sont d'un autre ressort.

---

[703] Sénat, *Colloque énonçant les dix préceptes qui pourraient être choisis pour une « Charte de la fiscalité environnementale »*, France, 27 mai 2005.

[704] OCDE, « Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OCDE Observer*, novembre 2001

[705] Association Européenne pour l'Environnement, « Environmental taxes : Implementation and environmental effectiveness », *Environnemental Issues Series*, août 1996, n°1, p.36.

En Suède[706], concernant la taxe sur les NOx[707], l'administration a fait le choix du critère de redistribution de l'électricité produite. Les entreprises qui se révèlent être les plus vertes, gagnent de l'argent; les autres en perdent. Mais les entreprises ne sont pas incitées à produire, bien au contraire.

Aux Pays-Bas, la taxe pour les petits utilisateurs d'énergie, depuis 1996, répartit le fardeau fiscal. Pour les entreprises, une partie de la taxe est compensée par une réduction des charges sociales. Pour les particuliers, il existe quatre catégories de redevables en fonction du nombre de personnes et du revenu du foyer fiscal. Un seuil exonère les plus bas revenus. Cela a contribué à l'acceptation de la taxe[708].

D'autres mesures à finalité sociale ont été mises en place suite aux diverses hausses du pétrole. C'est le cas de la France, qui a accordé, à titre exceptionnel, une allocation pour les ménages à faibles revenus, afin de pouvoir se chauffer au fioul domestique[709]. Cette mesure de justice sociale n'a pas de visée environnementale, puisqu'elle finance le mode de chauffage le plus polluant. De

---

[706] Dès la fin des années 1980, la Suède met en place une série de taxes environnementales. Cela conduit à d'importantes réductions des taux d'imposition de l'impôt sur le revenu, et une baisse du taux de l'impôt des sociétés. Cette réforme inclut des taxes sur les combustibles fossiles, le CO2, le soufre, l'électricité, les emballages de boisson, les véhicules, les engrais, les pesticides, l'énergie hydroélectrique et nucléaire, le gravier et les piles. BRANLUND Runar, KRISTRON Bengt, « Energy and environmental taxation in Sweden: Some experience from the Swedish green tax commission », Suède, Colloque *Environmental implications of market based policy instruments*, Gothenburg, 20/21 novembre 1997, p.6. STERNER Thomas, « Environmental tax reform: the Swedish experience », Union européenne, *European Environment*, vol. 4, n º6, décembre 1994, pp.20-25. BOIJE Robert, « Challenges for tax policy in Sweden », Suède, *Sveriges Riksbank Economic Review*, 2001, nº2, pp.50-79.

[707] Les oxydes d'azote (NOx) sont composés d'azote et d'oxygène et comprennent les gaz d'acide nitrique et de dioxyde d'azote. Ils sont produits par la combustion des produits fossiles. Les NOx sont : le monoxyde d'azote (NO), le dioxyde d'azote (NO2), le protoxyde d'azote (N2O), puissant gaz à effet de serre, le tétraoxyde de diazote (N2O4), le trioxyde d'azote (N2O3). Voir annexe 2.

[708] OCDE, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, p.53.

[709] Cette aide à la cuve de 75 euros concerne les foyers se chauffant au fioul domestique. Les foyers devaient être non imposables de l'impôt sur le revenu en 2004. Cette aide n'a pas été reconduite depuis la loi de finances pour 2010.

telles initiatives pourraient encourager l'acquisition de modes de chauffage écologiques. Une volonté d'obtenir des avantages fiscaux, dans un but simplement économique, et non environnemental et social, carence le dispositif[710].

Si des solutions existent au sein d'un même groupe social, l'inégalité entre entreprises et particuliers est complexe.

Les infrastructures ont un impact environnemental fort. Les utilisateurs ne paient pas le vrai prix des dommages. Un camion use six mille fois plus les infrastructures qu'une voiture de tourisme[711]. Dans une volonté de justice sociale, une meilleure répartition des frais doit être garantie[712]. Il ne s'agit pas de faire payer aux routiers leur passage, six mille fois plus qu'à un conducteur de véhicule de tourisme.

La Taxe Poids Lourd (TPL) est acquittée par les poids lourds pour l'utilisation du réseau routier national et des routes départementales susceptibles de subir un report de trafic. Elle est une mesure pesant sur les trafics réellement effectués, plutôt que sur le coût du travail et les biens des entreprises. C'est une mesure impactant tous les poids lourds (quel que soit leur nationalité) et un « signal-prix ». Le déploiement du dispositif sera achevé en 2012, après une expérimentation en Alsace[713].

---

[710] Le monde agricole est témoin de la culture de panneaux solaires.

[711] SAINTENY Guillaume, « Quelle fiscalité de l'environnement ?», Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement*, École des Mines de Paris, n°11, Juillet 1998, p.12.

[712] Ministère de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable et de l'Aménagement du territoire, *Imputation aux usagers PL et VL du coût d'infrastructures des routes*, Paris, Service d'Études sur les transports, les routes et leurs aménagements, juin 2009.

[713] Les recettes, attribuées à l'Agence de Financement des Infrastructures de Transport de France (AFITF), permettront le développement de projets routiers. « La directive relative à la taxation des produits énergétiques laisse aux États membres une grande liberté de réduire le niveau de taxation, voire d'exonérer ceux qui leur sont destinés. (…) De même, s'agissant du transport routier de marchandises effectué au moyen de véhicules de 7,5 tonnes et plus, les risques de distorsion entre États membres, amènent à déplacer le signal prix vers l'aval par la mise en œuvre d'un prélèvement spécifique de taxe générale sur les activités polluantes, au titre des prestations de transport, acquises ou réalisées pour compte propre. ». Assemblée Nationale, *Projet de Loi de finances 2010*, n°1946, art. 5 : instauration d'une taxe carbone et d'une taxe sur le transport routier de marchandises.

Un projet de directive prévoit que les États membres pourront appliquer une nouvelle redevance, spécifique aux coûts externes des poids lourds. Elle viendrait en complément de la redevance d'infrastructure destinée au recouvrement des coûts d'infrastructure[714].

Cette redevance serait modulée, pour tenir compte de la congestion routière, à raison d'un taux de variation maximum de 175% durant les heures de pointe (limitées à cinq heures par jour). L'application de péages, limitée au réseau routier transeuropéen, pourrait être étendue à l'ensemble des autoroutes.

La dimension sociale de la fiscalité environnementale est liée à une acceptation de la part du public. Il s'agit de le tenir informé.

En poussant l'étude plus loin dans la sphère sociale, le champ de la protection sociale apparaît propice au développement d'une fiscalité verte.

B) UNE OPPORTUNITÉ POUR LA PROTECTION SOCIALE

Le lien entre santé et pollution est ancien. Le décret impérial de 1810, relatif aux manufactures et ateliers répandant une odeur insalubre et incommode, reconnaît les médecins pour les experts de la pollution. C'est « une source d'inspiration […] pour l'ensemble du droit de l'environnement »[715].

---

[714] Conseil de l'Union européenne, *Position du Conseil en vue de l'adoption de la directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures (« Eurovignette »)*, Bruxelles, 14 février 2011.

[715] Le décret impérial du 15 octobre 1810 relatif aux manufactures et ateliers qui répandent une odeur insalubre ou incommode, et l'ordonnance du roi du 15 janvier 1815 qui l'a précisé pendant la Restauration, ont été abrogés par la loi du 19 décembre 1917, relative aux établissements dangereux, insalubres ou incommodes. SAUVÉ Jean-Marc, « Intervention de clôture », *Bicentenaire du décret impérial du 15 octobre 1810 relatif aux manufactures et ateliers qui répandent une odeur insalubre ou incommode*, Rennes, 20-21 mai 2010, p.1.

Aujourd'hui, la situation concernant les effets de la pollution sur la santé, est toujours préoccupante[716]. En raison du manque de connaissances scientifiques, le coût des pathologies est toutefois difficile à évaluer[717]. La part attribuable à la pollution environnementale est reconnue par la communauté scientifique pour certaines pathologies[718]. Le surcoût est estimé à 1,3 Milliards d'euros[719].

En outre, le changement climatique, responsable de modifications de vecteurs de maladies[720], est un problème de santé publique préoccupant. L'augmentation de la population, le volume des échanges et la dégradation de la qualité des ressources naturelles, sont autant de facteurs accélérateurs[721].

Enfin, au regard du temps nécessaire à l'apparition de certaines maladies, ces coûts augmenteront dans les années à venir.

---

[716] ROUSSEL Isabelle, « La santé révisée par le changement climatique. Climat et santé: une histoire d'adaptation? », in ROUSSEL Isabelle (éd.), *Le changement climatique: Quand le climat nous pousse à changer d'ère*, France, Presses Universitaires Septentrion, 2010, pp.121-155.

[717] Institut de recherche et documentation en économie de la santé, « Études des coûts par pathologie : une comparaison méthodologique entre cinq pays », Paris, *Questions d'économie de la santé*, n°143, juin 2009, p.2 ; Institut de recherche et documentation en économie de la santé, « Les dépenses de prévention et les dépenses de soin par pathologie en France », Paris, *Questions d'économie de la santé*, n°111, juillet 2006, p.2.

[718] Ministère de la Santé et des Solidarités, *Étude d'évaluation de la fiscalité des boissons alcooliques et d'orientation stratégique de la politique de santé publique dans ce domaine*, Direction générale de la santé, Sous-direction santé et société, Bureau des pratiques addictives, juillet 2006, p.65.

[719] Agence Française de Sécurité Sanitaire de l'Environnement et du Travail, *Impacts économiques des pathologies liées à la pollution: Étude d'impact sur les coûts que représentent pour l'Assurance Maladie certaines pathologies liées à la pollution*, Paris, 2007, p.50. Agence Française de Sécurité Sanitaire de l'Environnement et du Travail, *Santé et environnement: définitions et évolutions récentes*, Paris, janvier 2006, p.5. Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution*, Paris, n°60, 2006-2007, p.56.

[720] STERN Nicholas, *Stern review on the economics of climate change*, Cambridge, Cambridge University Press, 2006; Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture, *Changement climatique et ravageurs et maladies transfrontières*, Rome, Département de la gestion des ressources naturelles et de l'environnement, 2006 ; Ministère de la Santé, de la jeunesse, des sports et de la vie associative, Ministère de l'Ecologie, de l'énergie, du développement durable et de l'aménagement du territoire, *Les effets qualitatifs du changement climatique sur la santé en France*, Paris, avril 2008.

[721] Institut de France, *Libres points de vue d'académiciens sur l'environnement et le développement durable*, Paris, Académie des Sciences, 2009, pp.61-65.

Dans la mesure où la santé publique est un vrai enjeu environnemental[722], la fiscalité sociale pourrait devenir environnementale (1). Pour aller plus loin, les recettes issues de cette fiscalité peuvent être affectées au financement de la protection sociale (2).

1) Une fiscalité environnementale et sociale

Le système de protection sociale doit être protégé, et transmis aux générations futures malgré les périodes de crises[723].

Or, aujourd'hui, il n'est plus possible de faire reposer le financement de cette protection sur le seul coût direct du travail, en raison des effets sur la compétitivité internationale. Par ailleurs, l'accès à une santé de qualité est un facteur de compétitivité essentiel[724].

De nouvelles ressources doivent permettre un retour durable à l'équilibre délicat des finances sociales, tout en assurant des financements durables. Les générations futures ne pourront pas faire face ni dépenses de maladie d'aujourd'hui, ni à celles de demain, liées en outre au vieillissement de la population.

En France, la maîtrise des dépenses et l'augmentation des recettes doit aider la sécurité sociale à traverser sa crise financière[725]. Or, le financement du système est spécifique. En effet, « ces deux éléments, principe d'affectation et

---

[722] ROMI Raphael, « Du droit public économique au droit écologique ? », in *Études offertes au professeur Michel Miaille : Le droit, figure du politique*, vol. 2, Université de Montpellier, p.473. SAINTENY Guillaume, « Quelle fiscalité de l'environnement ? », Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement,* École des Mines de Paris, n°11, Juillet 1998, p.8.

[723] OIT, *World social security report 2010/11: providing social security coverage in times of crisis and beyond*, Genève, Bureau International du travail, 2010, pp.103 et s.. Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.122.

[724] Commission européenne, Communication sur le recours au principe de précaution, *JOUE*, COM(2000)1, 2 février 2000. L'article 130 R du traité de Maastricht précise que l'objectif de promouvoir une croissance durable en respectant l'environnement s'applique à la « protection de la santé des personnes ».

[725] Ministère de la Santé, *Les Comptes de la Sécurité Sociale*, Paris, juin 2010.

contrepartie au prélèvement social, font des finances sociales une sphère financière particulière »[726].

La fiscalisation du financement de la protection sociale garantit sa viabilité. Ce recours aux recettes fiscales pour financer la sécurité sociale est un phénomène observé dans les pays européens[727] et les pays en développement[728]. La France ne fait pas exception[729].

Le verdissement de taxes et l'affectation d'une partie de leurs recettes à la protection sociale seraient une opportunité[730]. Il existe un lien étroit entre les recettes et les dépenses[731]. Dans l'hypothèse du double dividende, la baisse des cotisations sociales pose la question du financement de la protection sociale.

Réformée en 2006 dans un double objectif de simplification administrative et d'incitation fiscale, le montant de la Taxe française[732] sur les Véhicules de Société (TVS), dû chaque année, est déterminé en fonction des émissions de CO2 (ou de la puissance fiscale pour les véhicules anciens) et du nombre de véhicules

---

[726] FERRAS Benjamin, « Les finances sociales : un système financier *sui generis*, une gouvernance financière en construction ? », *La conduite du changement*, GERFIP 3ème Université, CEDJ, 2007 p.268.

[727] European Institute of Social Security, *Social security: quo vadis? Interviews with social security administration CEOs in 15 western European countries*, EISS, Belgique, 2006.

[728] De nombreux pays sont passés à un système de financement par les recettes fiscales en vue d'augmenter les pensions (Chili, Costa Rica) ou les soins de santé (Colombie, Uruguay) en particulier pour les travailleurs à faible revenu. Association Internationale de Sécurité Sociale, *Une sécurité sociale dynamique : garantir la stabilité sociale et le développement économique*, Genève, Rapport global, Publications de l'AISS, 2010, pp.13 et 21.

[729] PELLET Rémi, *Les finances sociales : économie, droit et politiques*, Paris, L.G.D.J., 2001, p.29.

[730] Même si cette idée est « quelque peu simpliste ». PLAGNET Bernard, « Considérations sur la fiscalité de l'environnement », *Écrits sur la fiscalité des entreprises: Études à la mémoire du Professeur M. Cozian*, Paris, LexisNexis, 2009, p.885.

[731] Agence Française de Sécurité Sanitaire de l'Environnement et du Travail, *Impacts économiques des pathologies liées à la pollution: Étude d'impact sur les coûts que représentent pour l'Assurance Maladie certaines pathologies liées à la pollution*, Paris, 2007, p.65.

[732] Mais aussi dans d'autres pays: Royaume-Uni (assiette basée sur le CO2), Belgique (assiette basée sur le type de carburant). Conseil Supérieur des Finances, *La politique fiscale et l'environnement*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2009, p.122. House of Commons, *Taxes and charges on road users*, Royaume-Uni, Transport Committee, session 2008-2009, p.198. Pour une étude complète : Commission européenne, *Company car taxation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010.

détenus ou utilisés par une société. Cependant, certaines souplesses non justifiées demeurent encore[733].

Il pourrait en être ainsi de la taxe sur les contrats d'assurance des véhicules terrestres à moteur (dénommée taxe VTM) dont l'existence est justifiée par les coûts liés aux accidents de la circulation. Son taux unique de 15%, quelque soit le type de véhicule, est basée sur le montant annuel des primes et cotisations des contrats d'assurance[734].

Avec les évolutions technologiques et le renouvellement du parc automobile français, il pourrait être envisagé de moduler le taux de la contribution en fonction des émissions de CO2 des véhicules, en se basant sur la nomenclature établie pour le bonus malus par l'ADEME.

Afin de ne pas créer une fiscalité trop compliquée à mettre en œuvre, un seuil de 125 grammes de CO2 par kilomètre pourrait être retenu dans un premier temps. Selon l'ADEME, près de la moitié des voitures vendues actuellement émettent moins de 120 g de CO2/km.

De même, le Droit Annuel de Francisation et de Navigation (DAFN) est dû par les propriétaires de certains navires de plaisance. Son montant est calculé forfaitairement, en appliquant un barème progressif en fonction de la longueur de la coque et/ou de la puissance administrative des moteurs. Il est affecté, pour les

[733] Les véhicules fonctionnant, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel véhicules, du gaz de pétrole liquéfié ou du super-éthanol E85, sont exonérés de la taxe prévue à l'article 1010. Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, les véhicules qui fonctionnent alternativement au moyen de supercarburants et de gaz de pétrole liquéfié, sont exonérés de la moitié du montant de la taxe prévue à l'article 1010. Les exonérations s'appliquent pendant une période de huit trimestres, décomptée à partir du premier jour du trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule. Art. 1010, 1010 A et 1010-O A et 406 bis de l'annexe III du CGI, et Instruction fiscale, 7-M-4-06, *Bulletin officiel des Impôts*, 22 septembre 2006.

[734] La cotisation d'assurance maladie, assise sur les contrats d'assurance en matière de véhicules terrestres à moteur, créée par l'ordonnance n°67-706 du 21 août 1967 a été transférée au Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale par la LFSS pour 2002. Cette même loi a transformé la cotisation en contribution (art. L 137-6 à L 137-9 du Code de la Sécurité Sociale). La taxe sur les primes d'assurance automobile, est affectée aux organismes de sécurité sociale, au titre du financement des allègements généraux. La contribution est due par toute personne physique ou morale soumise à l'obligation d'assurance en matière de circulation de véhicules terrestres à moteur (art. L. 211-1 du Code des Assurances).

années 2007 à 2011, au Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres (37 millions d'euros en 2008)[735].

Ces taxes pourraient contribuer à la protection de l'environnement, en ajustant le barème, en fonction des émissions polluantes, dans une optique d'incitation environnementale et de stabilisation des recettes.

2) L'affectation sociale des recettes de la fiscalité environnementale

Si les recettes de la fiscalité environnementale sont affectées à la protection de l'environnement, tout ou partie du produit de la fiscalité environnementale pourrait être alloué aux finances sociales[736]. Le lien entre santé et environnement justifie l'étude de l'affectation de recettes fiscales vertes à la protection sociale[737].

En France, la sécurité sociale ne bénéficie que de peu de recettes provenant de la fiscalité écologique, alors même que le principe de l'affectation de taxes comportementales, en lien avec les dépenses sociales, est appliqué.

---

[735] Le barème est fonction de la longueur de la coque (navires de plus de 7 mètres) ou de la puissance administrative des moteurs (à partir de 22 CV fiscaux pour les navires d'une longueur de coque inférieure à 7 mètres). Pour les navires non francisés, un droit de passeport est dû, mais le taux est triplé ou quintuplé dans le cas des navires de plaisance ou de sport battant pavillon d'un pays n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales et douanières. Voir les propositions du groupe n°5. Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de l'Aménagement du territoire, « Droits d'usage des mers, financement et fiscalité », Paris, *Grenelle de la Mer*, 2010.

[736] Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009, p.49. Aussi en Belgique. WOUTERS (De) Pauline, VLAMINCK (De) Anne, *Les aspects sociaux de la fiscalité environnementale – Points de vue de la société belge francophone*, Belgique, Inter-Environnement Wallonie, 2006, p.69.

[737] Sénat, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, Paris, n°60, 2006-2007, p.56.

Les taxes comportementales ont pour objet de freiner la consommation des produits en raison de leur caractère nocif. La baisse souhaitée de ces conduites a un impact financier direct (ou indirect) pour l'assurance maladie[738].

La fiscalité environnementale est une taxe comportementale au même titre que les droits sur les alcools[739], ou les droits sur les tabacs[740] qui financent la branche maladie de la sécurité sociale. « Cette approche suggère de régler les problèmes de redistribution (équilibre des régimes de retraite et de santé) par la solidarité. Elle est favorable à des régimes sociaux qui ne répercutent pas sur les individus le coût de leur couverture sociale. » [741].

La fiscalité environnementale, dont l'assiette est liée à l'utilisation de l'automobile, pourrait être affectée à la protection sociale. Les particules émises ont un lien avéré avec de nombreuses maladies (infections respiratoires, allergies, asthme, cancers, maladies respiratoires et cardiovasculaires…)[742].

Le rendement de la TIPP dépasse les 25 milliards d'euros pour 2009[743]. L'affectation d'une quote-part, de recettes supplémentaires provenant de son rééquilibrage progressif, ou l'affectation de la suppression des exonérations, sont des mesures envisageables[744].

---

[738] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des affaires sociales sur l'état des comptes de la sécurité sociale en vue de la tenue du débat d'orientation des finances publiques pour 2010*, Paris, n°544, 2008-2009, p.47.

[739] « La consommation réduite éliminerait presque tout le coût social de l'alcool et résoudrait les problèmes d'efficience.». Ministère de la Santé, *Étude de l'évaluation des boissons alcooliques et d'orientation stratégique de la politique santé publique dans ce domaine*, Paris, 2006, p.101.

[740] Pour 2009, le rendement des droits applicables au tabac est de 9,6 milliards d'euros traduisant une stabilité de la consommation. Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des affaires sociales sur l'état des comptes de la sécurité sociale en vue de la tenue du débat d'orientation des finances publiques pour 2010*, Paris, n°544, 2008-2009, p.48.

[741] Ministère de la Santé, *Étude de l'évaluation des boissons alcooliques et d'orientation stratégique de la politique santé publique dans ce domaine*, Paris, 2006, p.101.

[742] Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005, p.24

[743] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.23.

[744] L'exonération de TIPP sur le butane et le propane utilisés comme carburant représente une dépense fiscale de 6 millions d'euros pour 2007. Sénat, *Rapport d'information fait au nom de*

Dans le cadre du changement climatique, une taxe « climat » sur les énergies fossiles pourrait servir à réduire la dette sociale. Les conséquences sur la santé des émissions dues à l'utilisation des énergies fossiles sont aujourd'hui connues.

Il s'agirait bien sûr de consacrer à la résorption du déficit de l'assurance maladie, une partie « stable » des recettes environnementales[745]. Même si « l'impôt ne peut être qu'un instrument imparfait de justice sociale »[746], l'utilisation des recettes écologiques en faveur du redressement de la protection sociale, contribuerait à renforcer l'acceptabilité sociale et à renforcer la justice environnementale[747].

---

la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, Paris, nº60, 2006-2007, pp.43 et s..

[745] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution*, Paris, nº60, 2006-2007, p.58.

[746] BOUBAY PAGES Michèle, « Pierre Lalumière et les cadres sociaux de la science fiscale », in RAIMBAULT Sophie (dir.), *Les doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques*, Bruxelles, L'Harmattan, 2007, p.148.

[747] LOCKHART Julie, « Environmental taxation: a tool to advance eco-justice? », in ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume IV*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2007, pp.491-508.

Plusieurs observations concluront cette partie.

L'introduction d'une taxe environnementale peut engendrer des problèmes de compétitivité, résolus par la mise en œuvre d'une réforme fiscale verte. Ces problèmes apparaissent d'ordre purement sectoriel et de court terme. Les exonérations et réductions de taux sont à éviter, afin de ne pas créer davantage de niches sociales et fiscales. La compensation doit soutenir les réductions de prélèvements fiscaux ou sociaux, non liés aux émissions de CO2.

Au-delà du court terme, l'introduction de la fiscalité environnementale est une incitation à développer des technologies non polluantes, et permet de réconcilier environnement et compétitivité. De même, les impacts sociaux négatifs doivent être compensés pour les foyers fiscaux ayant de faibles revenus. L'impact économique, les conséquences sociales, et l'objectif de modifications des comportements environnementaux, sont les trois paramètres devant être mentionnés.

La meilleure solution est celle d'une coordination, au moins au niveau européen.

Dans cet horizon de temps, un projet de réforme fiscale verte doit être au cœur de la solidarité. L'équité intergénérationnelle et intragénérationnelle[748], qui contraint à de difficiles comparaisons dans le temps et dans l'espace[749] est,

[748] « La question de l'équité intergénérationnelle peut être définie avant tout comme l'égalité ou la parité des ressources entre les différentes tranches d'âge. Cette définition peut être complétée par une deuxième approche faisant de l'équité intergénérationnelle un principe en vertu duquel chaque génération devrait recevoir la même proportion de ce qu'elle a donné (sous forme de contributions, prélèvements, etc.). Cette définition peut être entendue dans son sens le plus extrême en considérant que l'équité entre générations supposerait qu'à chaque âge chaque génération puisse bénéficier exactement des mêmes conditions de vie que les autres générations au même âge. ». « En revanche, les variations en termes de prélèvements obligatoires totaux et de taux apparent d'imposition tiennent à la structure intragénérationnelle des prélèvements obligatoires ainsi qu'à la distribution intergénérationnelle des prélèvements obligatoires. C'est l'effet de structure intragénérationnelle. ». Conseil des Prélèvements Obligatoires, *La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle*, Paris, La Documentation française, 2008, pp.10 et 183.

[749] « Comment comparer les trajectoires de générations ayant vécu dans des mondes aussi différents que ceux de l'avant-guerre, des Trente Glorieuses, et de la période actuelle ? L'injustice chronologique existe entre les générations. En effet, les générations futures ne peuvent rien pour

malgré tout, fondamentale. Elle s'accompagne d'une responsabilité environnementale et sociale.

« En deux mots, l'impôt, dans les conditions de la société actuelle n'est, ni ne peut, être juste, pas plus que le prix des marchandises ou la répartition des services et des capitaux. C'est ce que le réformateur fiscal, devenu par la nécessité même de sa mission réformateur social, ne devra jamais perdre de vue, à peine de produire dans l'économie de la société et dans le système de l'État d'immenses perturbations, plus redoutables que toutes les inégalités qu'il voudrait réparer. »[750].

---

les générations actuelles et profitent sans contrepartie de l'accumulation du capital et des efforts consentis par leurs aînés comme de la croissance qui en résulte ». Conseil des Prélèvements Obligatoires, *La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle*, Paris, La Documentation française, 2008, p.19.

[750] PROUDHON Pierre Joseph, *Théorie de l'impôt, Essai de philosophie pratique*, Paris, Librairie du Palais royal, 1860, p.203.

PARTIE II LA NORME FISCALE POUR UNE PROTECTION REGIONALE DE L'ENVIRONNEMENT

Quatre fonctions justifient l'augmentation de l'impôt par les États : la production de biens collectifs, l'encadrement des marchés, la régulation macro-économique, et la redistribution des richesses[751].

Ces fonctions s'appliquent dans le cadre d'un territoire déterminé. Les impôts vont varier parfois de façon conséquente entre les États. Ces impôts reflètent le prix de la résidence fiscale.

La concurrence fiscale internationale[752] entre les juridictions n'est pas parfaite[753]. Elle est différente d'un pays à l'autre. Elle entraîne « une véritable coordination internationale à défaut d'une authentique unification de la politique fiscale ».

Malgré tout, le moins disant fiscal, censé attirer les capitaux mobiles, ne l'emporte pas toujours. Les États doivent avoir un revenu, issu de la fiscalité, satisfaisant, faire de meilleurs choix, et les assumer. Si les États ne se coordonnent pas, ils se trouvent engagés dans un tel processus « uniquement pour ne pas se trouver distancés »[754]. Un taux minimum d'imposition ou un engagement international est alors le reflet de cette coordination.

---

751 DEBLOCK Christian, RIOUX Michèle, « Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale », *Les Cahiers de Recherche*, Centre d'Études sur l'Intégration et la Mondialisation, Montréal, mars 2008, p.6.

752 Voir OCDE, *Concurrence fiscale dommageable*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1998. BESSON Jean-Louis, « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, n°70, juin 2000, pp.231-243. Conseil d'Analyse Économique, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Paris, La Documentation française, 2005. SCHON Wolfgang, « Tax competition in Europe », Paris, *L'Année fiscale*, Presses Universitaires de France, 2003, pp.69-107.

753 Cette « concurrence fiscale désigne un phénomène qui se développe aujourd'hui comme une sorte d'effet secondaire de la mondialisation ». DIDIER Philippe, « La notion de concurrence fiscale », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, p.102. Cette concurrence renvoie à la « dilution de la fonction territoriale » et participe à la « désorganisation de la normativité fiscale ». Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.320.

754 Conseil des Impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise : Vingt-deuxième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2004, pp.222-223.

La concurrence fiscale aurait tendance à entraîner vers le haut la production de biens et de services collectifs, pour une meilleure qualité et un moindre coût[755].

Dans un contexte de mondialisation où, les questions politiques et économiques sont supranationales, la concurrence fiscale peut donc être une entrave à la souveraineté étatique[756]. Elle est « souhaitable, car seule susceptible de limiter l'appétit insatiable du Léviathan fiscal, rien ne devant donc entraver le jeu de la surenchère fiscale (à la baisse) entre nations »[757].

La mondialisation des échanges a entraîné un effacement des frontières. Cette coopération existe dans de nombreuses régions du monde, et crée des blocs régionaux: AELE[758] en Europe, ASEAN[759] en Asie ou ALENA[760] en Amérique du Nord. Certaines organisations ont poussé l'intégration encore plus loin, comme c'est le cas pour le Mercosur[761] ou l'Union européenne.

---

[755] DEBLOCK Christian, RIOUX Michèle, « Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale », *Les Cahiers de Recherche*, Centre d'Études sur l'Intégration et la Mondialisation, Montréal, mars 2008, p.15.

[756] Commission européenne, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, Bruxelles, 23 octobre 2001.

[757] Conseil d'Analyse Économique, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Paris, La Documentation française, n°56, 2005, pp.187-188.

[758] L'Association Européenne de Libre Echange (AELE) ou en anglais European Free Trade Association (EFTA) dont les membres sont la Suisse, l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein.

[759] L'Association des Nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN) est une organisation politique, économique et culturelle regroupant dix pays d'Asie du Sud-Est. Elle a été fondée en 1967 à Bangkok (Thaïlande) par cinq pays, dans le contexte de la guerre froide, pour faire barrage aux mouvements communistes, développer la croissance et le développement, et assurer la stabilité dans la région. Aujourd'hui, l'association a pour but de renforcer la coopération et l'assistance mutuelle entre ses membres, d'offrir un espace pour régler les problèmes régionaux et peser en commun dans les négociations internationales.

[760] L'Accord de Libre Echange Nord Américain (ALENA) ou en anglais (NAFTA) est un traité, entré en vigueur le 1er janvier 1994, qui créé une zone de libre-échange entre les États-Unis, le Canada et le Mexique.

[761] Le Mercado Comùn del Sur (Mercosur) est né le 26 mars 1991, avec la signature du traité d'Asunción. Les membres permanents sont le Brésil, l'Argentine, le Paraguay, l'Uruguay et le Venezuela (depuis 2006). Le Marché Commun du Sud est le troisième marché intégré au monde après l'Union européenne et l'ALENA.

De même, les atteintes à l'environnement doivent être traitées au-delà des frontières. Les émissions mondiales de dioxyde de carbone ont quadruplé[762]. Le point de non-retour[763], lié notamment aux changements climatiques, est atteint, même si les conséquences exactes restent incertaines[764].

De multiples traités ont été adoptés, traitant de la plupart des dommages environnementaux[765]. Poursuivant son objectif de justice[766], la fiscalité de l'environnement doit s'inscrire dans cette dynamique internationale.

Au sein de l'Union européenne, organisation internationale la plus avancée, la protection de l'environnement a trouvé un cadre adéquat pour se développer (Titre 1). Et sur la scène internationale, l'échelon régional, prenant en compte les spécificités locales, semble le plus pertinent (Titre 2).

---

[762] Évaluation des écosystèmes pour le millénaire, *Vivre au-dessus de nos moyens: Actifs naturels et bien-être humain*, Island Press, Washington DC, 2005.

[763] Jusqu'alors, « les erreurs du moment présent pouvaient-elles toujours être effacées grâce aux richesses [économiques] du lendemain ». DE SADELEER Nicolas, « Les enjeux de la temporalité dans le droit de l'environnement », in *L'accélération du temps juridique*, GERARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000, p.893.

[764] Quoi qu'en disent les climato-sceptiques. Parmi eux, LOMBORG Bjorn, *The Skeptical environmentalist : measuring the real state of the world*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 2001.Selon les climato-sceptiques: les problèmes environnementaux actuels sont moindres que ce qui est décrit, la rareté des ressources va s'inverser grâce aux ressources alternatives qui pourront économiquement se développer et la croissance économique favorise la qualité de l'environnement au-delà d'un certain niveau de développement. De façon théorique, la croissance réduit les inégalités. La courbe de Kuznets met en relation le niveau de développement d'un pays (PIB/habitant) et son niveau d'inégalités.

[765] BODANSKY Daniel, « Customary (and not so customary) international environmental law», États-Unis, *Indiana journal of global legal studies*, vol. 3, 1995-1996, p.106. AYER Ariane, *Droit international de l'environnement : responsabilité de l'État pour inactivité législative et droits des particuliers*, Bâle, Helbing & Lichtenhahn, 2001, chapitre 1.

[766] « Le flou qui entoure la justice fiscale est enfin renforcé par l'apparition d'un nouveau défi : penser la justice dans un espace fiscal différent de celui délimité par les souverainetés nationales. Comment penser la justice fiscale dans un espace infra- ou supranational ? ». GUTMANN Daniel, « Comment penser la justice fiscale aujourd'hui ? », France, *L'ENA hors les murs : justice et régulations*, n°406, novembre 2010, pp.29 et s.

TITRE 1 - ADÉQUATION DU CADRE RÉGIONAL : L'EXEMPLE DE L'UNION EUROPÉENNE

Malgré des caractéristiques propres, notamment une intégration poussée à l'extrême, l'Union européenne (UE) reste une organisation internationale. Elle est « un groupement d'États établi par convention, doté d'une constitution et d'organes communs, possédant une personnalité juridique distincte de celles des États qui le composent »[767].

La Communauté ne dispose de compétences que dans certains domaines limités. Les États se privent de certaines compétences. Mais ils restent souverains. La fiscalité est une compétence, dont la force symbolique est importante. En l'espèce, plusieurs souverainetés peuvent coexister[768], car l'on ne souhaite pas transférer toute la fiscalité à l'UE. « Les États ne pouvant se dessaisir de leur compétence fiscale, sans disparaître »[769]. S'il n'existe pas de fiscalité européenne au sens d'un système fiscal autonome, il existe en revanche « un système de règles européennes à portée fiscale, ayant une incidence sur la structure et l'évolution des fiscalités nationales des États membres, pour l'accomplissement des buts de la construction européenne »[770].

De façon générale, les politiques doivent s'inscrire dans différents principes communautaires.

---

[767] ONU, « Le droit des traités », New York, *Annuaire de la Commission de Droit International*, Publications des Nations Unies, 1956, vol. II, p.110.

[768] Ainsi, la Nouvelle-Calédonie, dont la monnaie est le Franc pacifique, dispose d'un système fiscal autonome. Certains impôts sont les mêmes qu'en métropole, mais d'autres sont spécifiques. Par exemple, l'Impôt sur le Revenu des Valeurs Mobilières, IRVM s'applique aux personnes morales distributrices de dividendes ayant leur siège social en Nouvelle-Calédonie. Avant distribution des dividendes, la société prélève l'IRVM sur chaque part et le reverse à la recette des services fiscaux. Le taux est de 10%, auxquels il faut ajouter la CES et les centimes additionnels communaux, soit un total de 13,25%. Art. 528 à 553 bis, *Code des Impôts de Nouvelle-Calédonie*, Direction des Services Fiscaux, 2011. GOESEL-LE BIHAN Valérie, « La Nouvelle-Calédonie et l'accord de Nouméa, un processus inédit de décolonisation », Paris, *Annuaire français de droit international*, CNRS Éditions, vol. 44, 1998. pp.24-75. Voir aussi pour l'ensemble de l'Outre-mer : BOUDINE Joël, *Le régime fiscal des collectivités d'outre-mer*, Paris, Editions L'Harmattan, 2006 ; et de manière plus spécifique pour la Polynésie Française : MANGIAVILLANO Alexandre, « Constitutionnalité de la loi fiscale. Répartition des compétences fiscales en Polynésie française : la subordination des compétences « moyens » aux compétences « matérielles » », Paris, *Revue de droit fiscal*, 2007, n°50, pp.17-19.

[769] BERLIN Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Droit fondamental, Droit financier, 1988, p.53.

[770] DIBOUT Patrick, « Fiscalité et construction européenne: un paysage contrasté », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes*, 1995, nº2, p.5.

Le principe de subsidiarité s'applique de façon large[771]. Il énonce que l'Union doit agir dans les domaines qui ne sont pas de la compétence exclusive des États, et dont les objectifs ne peuvent pas être réalisés par les États. Ils doivent donc être atteints par l'Union[772].

Les questions communautaires doivent revêtir des aspects transnationaux. L'action des États, ou le manque d'action de l'Union, peut être en conflit avec les objectifs des Traités. Au surplus, l'action de l'UE doit avoir des effets bénéfiques par rapport à une action nationale. Cependant, dans les faits, la plupart des décisions de politiques environnementales stratégiques, sont prises au niveau communautaire[773].

Dans ce cadre, enfin, est établi le principe de proportionnalité[774], qui précise que les actions de la Communauté ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du Traité. En l'espèce, le cas par cas est la solution.

Tous ces principes encadrent la fiscalité, aussi bien au sein de l'UE (Chapitre 1), qu'au regard de ses frontières (Chapitre 2).

---

[771] « La Communauté agit dans les limites des compétences qui lui sont conférées et des objectifs qui lui sont assignés par le présent traité. Dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la Communauté n'intervient, conformément au principe de subsidiarité, que si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire. L'action de la Communauté n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du présent traité.» Traité de Maastricht, *JOUE*, C 191, 29 juillet 1992, art. 5.

[772] Ce principe est repris à l'article 5 du traité d'Amsterdam: « Les objectifs de l'Union sont atteints conformément aux dispositions du présent traité, dans les conditions et selon les rythmes qui sont prévus, dans le respect du principe de subsidiarité. » Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997.

[773] Conseil d'Analyse Économique, *Politiques environnementales et compétitivité*, Paris, La Documentation Française, n°2, février 2005, p.48.

[774] Il vise à limiter et encadrer l'action des institutions de l'Union. En vertu de cette règle, l'action des institutions doit se limiter à ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités. Autrement dit, l'intensité de l'action doit être en rapport avec la finalité poursuivie. Cela signifie que lorsque l'Union dispose de plusieurs modes d'intervention, elle doit sélectionner, à efficacité égale, celui qui laisse le plus de liberté aux États membres et aux particuliers. Le principe de proportionnalité est clairement inscrit dans le droit primaire, à l'article 5 alinéa 3 du traité instituant la Communauté européenne. Un protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité détaille les critères d'application de ces deux principes.

CHAPITRE 1 - UNE APPROCHE COMPLEXE DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT AU SEIN DE L'UE

Les préoccupations environnementales n'étaient pas au cœur des premiers accords au sein de l'UE. Rapidement, le besoin se fait sentir de définir des programmes environnementaux[775], notamment pour faire face aux pollutions transfrontières[776].

Depuis l'Acte Unique Européen, l'environnement est devenu une vraie priorité, grâce à l'utilisation de plusieurs instruments, dont la fiscalité[777]. Le principe d'intégration impose aux politiques communautaires d'atteindre tous ses objectifs, y compris environnementaux[778]. Il n'en fait pas pour autant un objectif prioritaire.

---

[775] Sur les premières actions environnementales de l'Union européenne : TOUSCOZ J., « L'action des Communautés européennes en matière d'environnement », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1973, pp.29-45. BYWATER M., « La politique d'environnement de la Communauté », Union européenne, *Revue du Marché Commun*, 1975, pp.545-550.

[776] Voir par exemple : Conseil de l'Union européenne, Décision concernant la conclusion de la convention sur la pollution atmosphérique transfrontière à longue distance, *JOUE*, 11 juin 1981.

[777] Il faut toutefois noter que l'expression « politique environnementale » ne figure pas dans l'Acte Unique qui ne parle que « d'action ». L'Acte Unique Européen ajoute trois nouveaux articles (art. 130R, 130S et 130T du traité CE) qui permettent à la Communauté de « préserver, protéger et améliorer la qualité de l'environnement, contribuer à la protection de la santé des personnes et assurer une utilisation prudente et rationnelle des ressources naturelles ». La Communauté n'intervient en matière d'environnement que lorsque cette action peut mieux être réalisée au niveau communautaire qu'au niveau des États membres (respect du principe de subsidiarité). Union européenne, *Les traités de Rome, Maastricht et Amsterdam : le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne modifiés par le traité d'Amsterdam : textes comparés,* Paris, La Documentation française, 1999.

[778] Il s'agit de prendre en compte l'environnement lors du cycle de vie des produits « depuis l'extraction des matières premières jusqu'à la gestion *in fine* des déchets qui ont été générés (approche dite du « berceau à la tombe ») ». LONDON Caroline, « L'intégration de l'environnement dans les politiques communautaires », Paris, Dalloz, *Bulletin de Droit de l'Environnement Industriel*, n°6, novembre 2006, p.48. KISS Alexandre, « De la protection intégrée de l'environnement à l'intégration du droit international de l'environnement – Chronique 2001-2004 », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, n°3, 2005, pp.261-288.

Le principe du pollueur payeur fait partie du droit communautaire de l'environnement[779]. Il doit s'appliquer en accord avec d'autres principes environnementaux: action préventive, précaution, rectification du dommage à la source[780]…

La complexité de l'approche communautaire de la fiscalité de l'environnement est un problème ancien (Section I).

Aujourd'hui, de nouvelles pistes de recherche permettent de l'appréhender sous un nouvel angle (Section II).

SECTION I - AVANCÉES HISTORIQUES DE L'APPROCHE COMMUNAUTAIRE

L'Union européenne est avant tout économique, mais son appétence pour les questions environnementales s'accroît au fil du temps. Dans le même temps, la fiscalité évolue. Le droit communautaire devient une source du droit fiscal[781]. Les « États ne peuvent plus fixer souverainement, c'est-à-dire unilatéralement, le montant de l'impôt qu'ils souhaitent prélever »[782].

L'approche de la fiscalité environnementale communautaire s'inscrit dans son histoire[783]. Elle ne peut être séparée de deux problématiques fondatrices du droit communautaire: l'interdiction des restrictions nationales (I), et les règles d'harmonisation des législations (II).

---

[779] Voir infra Partie 1, Titre 1, Chapitre 1.

[780] CJUE, *Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique*, C-2/90, *Rec.*, 1992, p.4431.

[781] JARNEVIC Jean-Pierre, « Le droit communautaire source du droit fiscal », Paris, Dalloz, *Droit fiscal*, n°50,1988, pp.1429-1435.

[782] DIDIER Philippe, « La notion de concurrence fiscale », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, p.104.

[783] Voir ESSERS Peter H.J., FLUTSCH Paul A., ULTEE Manon A., *Environmental policy and direct taxation in Europe*, Royaume-Uni, Kluwer law International, European University Cooperations on Taxes, 2000.

I) INTERDICTIONS DES RESTRICTIONS NATIONALES

L'UE est avant tout une union économique basée sur la libéralisation des échanges économiques. Il s'agit des quatre libertés fondamentales : liberté des personnes, liberté des services, libertés des biens, et libertés d'établissement[784].

Dans ce cadre, les taxes d'effet équivalent aux droits de douane[785], les impositions intérieures discriminatoires[786], et les aides publiques non autorisées[787], sont proscrites. Les importations ou les exportations ne peuvent être imposées au sein de l'Union[788]. En revanche, une charge appliquée, à la fois aux produits domestiques et aux produits importés, est autorisée[789].

Les mesures protectionnistes sont interdites. Le rapport de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux est souvent délicat à étudier.

La fiscalité est une des compétences réservées aux États membres. Selon l'article 90 du Traité CE, les États membres peuvent imposer directement ou indirectement les produits des États membres, comme sont imposés les produits domestiques similaires.

---

[784] Cette liberté peut toutefois être limitée. « Pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national ». CJUE, Cadbury Schweppes plc c/ Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, *Rec.*, 2006, p.7995, para. 55.

[785] « Les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal. ». Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997, art. 25.

[786] « Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent, directement ou indirectement, les produits nationaux similaires. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions. » Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997, art. 90.

[787] Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997, art. 87.

[788] Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997, art. 25.

[789] CJUE, Commission contre France, C-90/79, *Rec.*, 1981, p.283, para. 13 et 14.

Cependant, les fiscalités peuvent être différentes si elles remplissent certaines conditions: elles doivent poursuivre des objectifs compatibles avec les exigences du traité et du droit dérivé; elles doivent reposer sur des critères objectifs et leurs modalités doivent éviter toutes discriminations[790].

D'où il suit qu'une fiscalité environnementale doit être justifiée par un besoin de lutter contre des problèmes environnementaux, et par sa proportionnalité.

La Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) est venue préciser en outre, que les restrictions nationales (comme les subventions ou les exemptions[791]) devaient avoir un effet limité sur la libre circulation des biens, et devaient être nécessaires pour la protection effective de la santé et de la vie humaine[792]. La nécessité et la protection effective sont des notions vagues.

Mesures tarifaires (A) et aides d'États (B) sont étudiées au regard de la fiscalité environnementale.

A) LES BARRIÈRES TARIFAIRES

Une des justifications à l'entrave aux libertés est la « protection de la santé des personnes et des animaux », ainsi que la « préservation des végétaux ». Toutefois, la Cour considère que la protection de l'environnement fait partie des « exigences essentielles » susceptibles de justifier de telles entraves à la libre

[790] L'approche des entraves aux libertés depuis la doctrine de l'arrêt Dassonville s'est illustrée en matière de fiscalité par l'arrêt Safir. Mais la jurisprudence reste floue sur la différence entre discrimination, restriction ou entrave. CJUE, Safir, C-118/96, *Rec.*, 1998, p.1897.

[791] SLOTBOOM M., « Subsidies in WTO law and in EC law – Broad and narrow definitions», Pays-Bas, *Journal of World Trade Law*, Kluwer Law International, vol. 36, n°3, 2002, pp.517-542.

[792] CJUE, Kemikalieinspektion contre Toolex Alpha AB, C-478/98, *Rec.*, 2000, p.5681.

circulation des marchandises, sous réserve que les mesures nationales en cause soient proportionnées[793].

Le test de proportionnalité vérifie que la réglementation litigieuse est bien en mesure d'atteindre l'objectif de protection de l'environnement affiché. La règlementation ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire. Seules sont justifiables les mesures qui ne sont pas arbitrairement discriminatoires.

Il existe deux catégories de barrières tarifaires pouvant être discriminatoires: les taxes d'effet équivalent à un droit de douane (1) et les impositions intérieures (2).

1) Les Taxes d'Effet Equivalent à un Droit de Douane

Les taxes d'effet équivalent à un droit de douane (TEEDD) sont une « création communautaire originale »[794].

Elles constituent « une charge pécuniaire, fut-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique et frappant les marchandises nationales (à l'exportation) ou étrangère (à l'importation) à raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit, […] alors même qu'elle ne serait pas perçue au profit de l'État, qu'elle n'exercerait aucun effet discriminatoire ou protecteur et que le produit imposé ne se trouverait pas en concurrence avec une production nationale »[795].

Une taxe environnementale s'appliquant indifféremment et dont le produit serait affecté à la protection de l'environnement, est donc compatible avec le droit communautaire. Cependant, cela n'est pas le cas si les recettes sont appliquées

[793] CJUE, Commission c. Danemark, C-302/86, *Rec.*, 1988, p.460. La promotion d'un « niveau élevé de protection et d'amélioration de la qualité de l'environnement » figure en revanche parmi les objectifs décrits à l'article 2 du traité instituant la Communauté européenne.

[794] GRAVE Jean-Michel, « L'interdiction des taxes d'effet équivalent à un droit de douane: un élément fondateur de l'union douanière au service du marché intérieur et de la politique commerciale commune », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes, Legal European Affairs*, 2005/4, p.621.

[795] CJUE, Commission contre Italie, C-24/68, *Rec.*, 1969, p.813.

aux seuls nationaux compensant la charge de la taxe[796]. Il s'agit alors d'une taxe d'effet équivalent à un droit de douane[797].

La distinction n'est pas toujours facile.

L'Union européenne rappelle qu'« en principe, la seule circonstance qu'une écotaxe constitue une mesure ponctuelle, qui vise certains biens ou services spécifiques et n'est pas susceptible d'être rapportée à un système général de taxation applicable à l'ensemble des activités similaires exerçant un impact comparable sur l'environnement, ne permet pas de considérer que les activités similaires, non assujetties à cette écotaxe, bénéficient d'un avantage sélectif. En particulier, l'absence d'assujettissement de telles activités similaires à une écotaxe imposée sur certains produits spécifiques ne saurait être assimilée à une mesure d'allègement dérogeant au système de charges pesant normalement sur les entreprises, une écotaxe se caractérisant précisément par son champ d'application et sa finalité propres, et de ce fait ne pouvant en principe être rapportée à aucun système général. »[798].

En la matière, différents contentieux concernent la fiscalité des véhicules. L'exonération de taxe en fonction de la technologie antipollution doit s'appliquer

---

[796] CJUE, Compagnie Commerciale de l'Ouest and Others contre Receveur principal des Douanes de la Police Port., C-78-83/90, 1994, p.425.

[797] DE SADELEER Nicolas, « L'écofiscalité à l'aune du droit communautaire », Toulouse, *Droit et Ville*, p.141.

[798] « Il est loisible aux États membres, qui, en l'état actuel du droit communautaire, conservent, à défaut de coordination dans ce domaine, leur compétence en matière de politique environnementale, d'instituer des écotaxes sectorielles, en vue d'atteindre certains objectifs environnementaux. Les États membres sont notamment libres, dans la mise en balance des divers intérêts en présence, de définir leurs priorités en matière de protection de l'environnement et de déterminer en conséquence les biens ou services qu'ils décident d'assujettir à une écotaxe. […]Dans ce cadre juridique, comme les écotaxes constituent par nature des mesures spécifiques adoptées par les États membres dans le cadre de leurs politiques environnementales, domaine dans lequel ils restent compétents en l'absence de mesures d'harmonisation, il appartient à la Commission, lors de l'appréciation d'une écotaxe au regard des règles communautaires relatives aux aides d'État, de prendre en considération les exigences liées à la protection de l'environnement visées à l'article 6 CE. En effet, ledit article prévoit que ces exigences doivent être intégrées dans la définition et la mise en œuvre notamment d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché intérieur. ». Tribunal de Première Instance, British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes, T-210/02, *Rec.,* 2006, p.2789.

à tous les véhicules[799]. Si un État décide d'instaurer une vignette automobile, dont le taux majoré ne frappe que les véhicules étrangers, il en résulte une discrimination manifeste[800].

En revanche, il a pu être jugé qu'un régime de taxation progressive, entraînant une taxation plus lourde sur les véhicules polluants, n'était pas discriminatoire[801].

2) L'imposition intérieure discriminatoire: le cas des accises

Il convient de distinguer les TEEDD des impositions intérieures discriminatoires. L'article 90 CE interdit aux États membres de frapper les produits des autres États d'une fiscalité supérieure à celle qui frappe les produits nationaux similaires[802].

C'est le cas des accises[803]. Les accises frappent les produits nationaux et les produits importés. Mais elles deviennent illicites si elles discriminent ces derniers. Cela s'applique aux taux, aux assiettes et aux modalités de perception[804].

La Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) est venue rappeler que l'article 90 : « interdit un droit d'accise, qui serait une partie du système national de fiscalité sur les sources d'énergie, d'être levé sur l'électricité d'origine domestique à des taux qui varient selon les méthodes de production, alors qu'il serait levé sur les produits importés, peu importe les méthodes de production à un seul taux, même si le plus bas des taux les plus hauts appliqués à l'électricité

[799] CJUE, Commission contre Grèce, C-375/95, *Rec.*, 1997, p.5981.

[800] CJUE, Humblot, C-112/84, *Rec.*, 1985, p.1367; CJUE, *Feldain*, C-1433/85, *Rec.*, 1987, p.3521.

[801] CJUE, Casarin contre Dir. Gén. Impôts, C-113/94, *Rec.* I, 1995, p.4214.

[802] Union européenne, Traité d'Amsterdam, *JOUE*, 10 novembre 1997, art. 90.

[803] RAPONI Donato, « Développement des accises et de la fiscalité de l'environnement, de l'énergie et des transports au plan communautaire », Bruxelles, *L'Observateur de Bruxelles*, Délégation des Barreaux de France à Bruxelles, n°45, 1er janvier 2002, pp.31-33.

[804] CJUE, Commission contre Italie, C-55/79, *Rec.*, 1980, p.4813.

d'origine domestique, s'applique seulement dans certains cas à la plus haute taxation imposée à l'électricité importée »[805].

Cela s'applique à tous les produits similaires. Cette notion s'entend des produits utilisables de la même manière pour le consommateur[806]. Lors de l'arrivée de nouvelles technologies moins polluantes sur le marché, la question de la similarité des produits se pose d'autant plus.

Les barrières tarifaires peuvent être une illustration flagrante de fiscalité discriminatoire au sein de l'UE. Mais les aides d'État, parfois difficiles à cerner, peuvent aussi être interdites.

B) LES AIDES D'ÉTAT

Une aide consiste à l'utilisation d'un budget public pour aider une entreprise. L'origine du financement (taxes, redevances, accises…) est sans importance. Les aides d'États favorisent certaines entreprises (privées ou publiques[807]).

La notion d'aide est largement entendue. Il s'agit de toute aide accordée par les États, ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce

[805] En l'espèce, la Finlande avait mis en place une fiscalité proportionnelle. Les taux plus bas s'appliquaient à l'électricité verte d'origine domestique et non à celle importée (pour des raisons techniques, il était difficile de connaître l'origine verte ou non de l'électricité importée). CJUE, Outokumpu Oy, C-213/96, *Rec.* I, 1998, p.1777. VEHMAS Jarmo, « Energy-related taxation as an environmental policy tool: the Finnish experience 1990-2003 », Royaume-Uni, *Energy Policy*, 2005, n°33, pp.2175-2182. VEHMAS Jarmo, KAIVO-OJA Jari, LUUKKANEN Jyrki, MALASKA Pentti, « Environmental taxes on fuels and electricity: some experiences from the Nordic countries », Royaume-Uni, *Energy policy*, 1999, n°27, pp.343-355.

[806] BERLIN Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Droit fondamental, Droit financier, 1988, p.65.

[807] CJUE, Banco de Crédito Industrial, C-387/92, *Rec.* I, 1994, p.877.

soit[808]. Les aides sont donc positives (subventions…) ou négatives (exonérations…)[809].

Les aides d'État sont un moyen très efficace pour « fausser les échanges internationaux »[810] (1). En matière de fiscalité environnementale, elles sont au cœur des débats (2).

1) Une législation stricte

De manière générale, « sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre les États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources de l'État sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises »[811].

Il s'agit de déterminer le régime commun applicable, si l'exception à l'intérieur de ce régime est justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal. Pour cela, les aides doivent résulter directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État concerné[812].

Par conséquent, ces mesures européennes doivent permettre d'atteindre deux objectifs de manière cohérente « à court terme, la lutte contre la concurrence

[808] CJUE, De Gesamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, C-30/59, *Rec.*, 1961, p.7.

[809] Par exemple, en matière d'énergie renouvelable : GRIMEAUD David, WEMAERE Matthieu, « La promotion des énergies renouvelables à l'aune du droit communautaire des aides d'État », Paris, *Gazette du Palais*, 19 janvier 2006, n°19, p.23.

[810] GAVALDA Christian, PARLEANI Gilbert, *Droit des affaires de l'Union européenne*, Paris, Litec, Manuel, 2006, p.485.

[811] « Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.». Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997, art. 87.

[812] CJUE, Pays-Bas contre Commission, C-159/01, *Rec. I*, 2004, point 4.

fiscale dommageable; à moyen terme, la neutralité fiscale au sein du marché intérieur »[813].

La Commission va élargir son étude aux aides concernant la fiscalité indirecte. Le traité de Lisbonne harmonise les législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects[814]. Les objectifs de fonctionnement du marché intérieur et de lutte contre les freins aux distorsions de concurrence doivent être poursuivis.

2) Aides d'État et fiscalité environnementale

Loin d'être absolue, l'interdiction des aides souffre de nombreuses exceptions (article 87§2 CE) notamment pour trouver un équilibre entre les exigences de libre concurrence et d'environnement[815]. Les critères d'une aide sont liés à sa nature et à son destinataire. Pourtant, certaines aides ne font pourtant pas partie de cette interdiction. Ainsi en est-il des aides destinées à inciter le consommateur à acheter des produits écologiques[816].

---

[813] MAITROT DE LA MOTTE Alexandre (dir.), « Les aides d'État sous forme fiscale: compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008 », Paris, *Revue de droit fiscal*, n°48, 27 novembre 2008, p.11.

[814] Union européenne, Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, *JOUE*, C 306, 17 décembre 2007.

[815] LONDON Caroline, « Les aides financières en faveur de la protection de l'environnement », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International, Dossier : l'entreprise et son environnement – Contraintes juridiques et incitations économiques (II)*, tome 20, n°2, 1994, pp.282-317 ; DESMOULINS Gil, « Les aides financières de la Communauté européenne en matière de protection de l'environnement : un exemple de subsidiarité budgétaire et financière », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, n°90, pp.97-107.

[816] IDOT Laurence, « Environnement et droit communautaire de la concurrence », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. Jean-Claude MASCLET, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, p.399.

L'aide revêt une nature différente, si elle vise à soutenir les actions de mise en conformité de nouvelles normes de pollution plus strictes[817].

Certaines aides sont aussi licites, lorsqu'elles aident au développement d'une région défavorisée, contribuent à la poursuite d'un projet européen important (réseaux routiers, fluviaux…), ou favorisent certaines activités (comme les PME)[818].

Depuis le traité de Lisbonne, les aides destinées à favoriser le développement économique des régions, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale, sont compatibles avec le marché intérieur[819].

Les aides pourront être justifiées si, par ailleurs, il y a distorsion de concurrence, car l'entreprise doit faire face à d'autres obligations environnementales (accords volontaires ou marchés de permis)[820]. Toutefois, toute dérogation est limitée dans le temps; les aides sont régulièrement révisées.

« Outre leurs effets négatifs sur les échanges entre les États membres et la concurrence, [les aides] peuvent aller à l'encontre du principe du pollueur payeur et constituer un frein à la mise en place d'un développement durable. Il pourrait en être ainsi, par exemple, de certaines aides uniquement destinées à favoriser l'adaptation à de nouvelles normes communautaires »[821].

---

[817] Commission européenne, Communication du 2 juillet 1992, relative à la procédure accélérée pour les régimes d'aides aux petites et moyennes entreprises, *JOUE*, COM(1992), 19 août 1992, p.10.

[818] RENARD Geoffroy, *Les règles communautaires en matière d'aides d'état et la fiscalité*, Paris, L'Harmattan, Coll. Entreprises et Management, 2005. Concernant le droit belge: Service public fédéral, « Quelles définitions pour les aides fiscales aux PME ? », Belgique, *Bulletin de Documentatio*n, 66ème année, n°4, 4ème trimestre 2006.

[819] Union européenne, Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, *JOUE*, C 306, 17 décembre 2007.

[820] Ce qui peut paraître paradoxal. ALEXIS Alain, « Protection de l'environnement et aides d'État : la mise en application du principe pollueur payeur », Union européenne, *Revue des affaires européennes*, 2003-2004, n°4, p.629.

[821] Commission européenne, Communication sur l'encadrement communautaire des aides d'État pour la protection de l'environnement, *JOUE*, 2001/C 37/03, 3 février 2001, point 4. Cet encadrement a d'abord été révisé à l'aide d'une consultation du public dès 2005.

Par là, l'État transfère donc « le respect des obligations environnementales sur les entreprises »[822].

Enfin, la fiscalité environnementale est souvent affectée à des organismes parapublics de protection de l'environnement[823]. Ces organismes ont pour but d'aider les entreprises à atteindre des objectifs verts[824]. Une telle aide peut se révéler une mesure anticoncurrentielle, si seules les entreprises nationales profitent du retour de la taxe[825].

Les mesures communautaires ne peuvent être adoptées que dans un cadre strict, où la prise de décision demande l'unanimité.

II) INCIDENCE DES RÈGLES D'HARMONISATION FISCALE

Les interdictions aux entraves économiques n'apparaissent pas suffisantes pour développer une union économique. Aussi, l'harmonisation d'un certain

[822] Sans aller dans ce sens, nous mentionnerons que l'auteur se demande si l'État ne se heurte pas « à la liberté constitutionnelle d'entreprendre, [l'empêchant] d'être trop interventionniste, même pour assurer sa politique de choix environnementaux ». CLIQUENNOIS Martine, « Les aides publiques de l'État à l'environnement : entre interventionnisme environnemental et libéralisme économique ? », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, nº90, p.110.

[823] La fiscalité environnementale « favoris[e] plus qu'ailleurs la tentation de recourir […] à l'établissement public pour en permettre l'affectation du produit ». CROUY-CHANEL Emmanuel, « Esquisse d'une théorie fiscale de l'écotaxe », France, *Revue de droit fiscal*, nº9, 26 février 2009, p.8.

[824] Une série de rapports de la Commission européenne étaye cette position: *Quatrième rapport sur la politique de la concurrence*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 1974, points 175 à 183; *XXVIe Rapport sur la politique de la concurrence*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 1996, point 1.3.

[825] GRAVE Jean-Michel, « L'interdiction des taxes d'effet équivalent à un droit de douane: un élément fondateur de l'union douanière au service du marché intérieur et de la politique commerciale commune », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes, Legal European Affairs*, 2005/4, p.669.

nombre de règles fiscales est-elle souhaitable. Le Traité de Rome fait référence aux contributions indirectes (accises et taxes sur le chiffre d'affaires)[826].

Cette harmonisation est fondamentale pour l'UE[827]. « L'harmonisation ne signifie pas l'uniformisation des règles fiscales des différents États, mais leur rapprochement dans la mesure nécessaire à la réalisation du marché unique »[828].

Une harmonisation-coordination qui rapproche des impositions existantes est possible.

Mais un autre type d'harmonisation peut aussi être envisagé. L'harmonisation fondatrice avec l'instauration d'une nouvelle taxe est toujours plus délicate.

L'UE se préoccupe de la protection de l'environnement, qui fait aujourd'hui partie de l'acquis communautaire. De nombreuses directives vont en ce sens, y compris en matière de fiscalité de l'environnement. Dès 1997, la Commission démontre l'intérêt des différents instruments économiques de protection de l'environnement. Parmi eux, la fiscalité environnementale « peut constituer un moyen adéquat de mettre en œuvre le principe pollueur payeur »[829].

L'harmonisation des mesures peut être totale, optionnelle, partielle, ou minimale. Cette harmonisation se heurte à l'unanimité requise pour l'adoption de décisions au sein du Conseil (A).

---

[826] Union européenne, *Les traités de Rome, Maastricht et Amsterdam : le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne modifiés par le traité d'Amsterdam: textes comparés,* Paris, La Documentation française, 1999, art. 95, 96 et 99 du Traité de Rome.

[827] DORIGONI Susanna, GULLI Francesco, « Energy tax harmonization in the European Union: a proposal based on the internalization of environmental external costs », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 12, n °1, 2002, p.17.

[828] DIBOUT Patrick, « Les trois voies de l'Europe fiscale », Paris, *Banque et droit*, mars-avril 1992, n°22, p.39.

[829] Commission européenne, Communication, du 26 mars 1997, sur les impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique, *JOUE*, COM(97)9 final, 23 juillet 1997, I.2.

Les États d'Europe du Nord, leaders en matière de fiscalité environnementale doivent entrainer d'autres États: c'est l'Europe à plusieurs vitesses (B).

A) L'OBSTACLE DE L'UNANIMITÉ

Lorsque les mesures sont des « dispositions essentiellement de nature fiscale »[830], alors même qu'il pourrait s'agir de compétences environnementales, l'unanimité est obligatoire (1).

Dans le cas de rapprochement de dispositions fiscales nationales, l'unanimité est, là encore, exigée[831]. En s'appuyant sur le cas de la TVA environnementale, il est évident que des blocages persistent. (2).

1) Les fondements de l'unanimité

Plusieurs législations fiscales de protection de l'environnement ont déjà été adoptées au sein de l'UE.

Suite à l'élargissement à vingt-sept États membres, il va être de plus en plus difficile de trouver une vraie cohésion fiscale européenne.

L'Union Européenne doit harmoniser les taux de certaines taxes environnementales, afin d'offrir une certaine homogénéité au sein des législations nationales. Il faut prendre en compte les réelles disparités fiscales existant en matière économique, environnementale, et de développement ...

Cette harmonisation doit se faire « en douceur »[832] pour ne pas être confrontée aux refus des États.

---

[830] Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée), *JOUE*, C 325, 24 décembre 2002, art. 130 S-2.

[831] Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée), *JOUE*, C 325, 24 décembre 2002, art. 99.

[832] Institut de l'entreprise, *Les instruments des politiques de l'environnement*, Paris, août 2003, p.14.

La directive du 19 octobre 1992 relative aux taux d'accises des huiles minérales, prévoit seulement un taux minimum pour l'essence au plomb, au même taux que l'essence sans plomb, sans imposer réellement de taux unique[833].

Puis, en 1997, la Commission précise que l'usage des taxes environnementales pour les États membres, doit respecter les exigences du marché unique européen[834]: la libéralisation du marché est un argument politique fort, contre l'usage des taxes environnementales.

En matière de déchets aussi, des directives autorisent la perception d'une redevance[835], voire obligent le financement du coût de l'élimination des déchets par le pollueur, en application du principe du pollueur payeur[836].

Toutefois, puisqu'il ne s'agit que de directives, les États ont le choix des moyens de mise en œuvre de ces obligations. Il faudrait alors mieux encadrer l'action des États, grâce à des règlements obligatoires, directement applicables en droit interne. Le développement d'une réelle harmonisation fiscale des politiques environnementales européennes est difficile[837], comme l'illustre un blocage récent.

---

[833] Directive 92/81/CEE concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales du Conseil, *JOUE,* 31 octobre 1992, pp.12-15, et directive 92/82/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, *JOUE*, 31 octobre 1992, pp.19-20.

[834] Commission européenne, Communication sur les impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique, *JOUE*, COM(97)9 final, 23 juillet 1997, I.3.

[835] Directive 75/439/CEE concernant l'élimination des huiles usagées du 16 juin 1975, *JOUE*, 25 juillet 1975, pp.23-25, art. 14.

[836] Directive 75/442/CEE relative aux déchets du 15 juillet 1975, *JOUE*, 25 juillet 1975, pp.39-41, art. 15, et directive 78/319/CEE relative aux déchets toxiques et dangereux du 20 mars 1978, *JOUE*, 31 mars 1978, pp.43-48, art. 11.

[837] HOLZINGER Amy J., « Ecotaxes in the European Union: the need for a uniform structure », États-Unis, *Wisconsin International Law Journal*, nº21, 2003, pp.185-204.

2) La TVA : un outil environnemental ?

Avec la reconnaissance du principe de pollueur payeur en droit communautaire, l'absence de réelle fiscalité environnementale commune aux États membres, peut sembler « curieuse »[838]. Fréquemment, des projets sont présentés malgré l'obstacle de la règle de l'unanimité.

L'assiette de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) témoigne d'une harmonisation fiscale aboutie[839]. Mais de tels processus restent très complexes[840].

En matière de TVA environnementale, les taux réduits, qui existent déjà pour certains produits environnementaux, pourraient être harmonisés. Au Royaume-Uni, une TVA de 5% s'applique, depuis octobre 2001, aux installations électriques, dans les bâtiments domestiques et associatifs[841].

Des régimes d'exemptions ont été proposés[842]. La marge de manœuvre des États membres, en matière de taux réduits, suppose l'accord des membres de l'UE[843].

---

[838] CHARBONNEAU Simon, *Droit communautaire de l'environnement*, Belgique, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2003, p.49.

[839] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE*, 11 décembre 2006, pp.1-118. Cette directive TVA est une refonte de la sixième directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'assiette uniforme qui a été modifiée plus de trente fois depuis son adoption. Elle codifie les dispositions de la directive 77/388/CEE à partir du 1er janvier 2007 sans modifier, quant au fond, la législation en vigueur.

[840] BORGSMIDT Kirsten, « L'acquis communautaire en matière de droit fiscal: aperçu du droit fiscal communautaire et l'acquis jurisprudentiel dans le cadre du droit fiscal international », Union européenne, *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires - Cahiers fiscaux européens*, 2006, n°148, p.25.

[841] Chartered Institute of Taxation, *Green tax report*, Royaume-Uni, 2009, p.16.

[842] Commission européenne, *Study on reduced VAT for environmentally friendly products*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008; Commission européenne, *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008.

[843] On a ainsi vu la difficulté d'un tel accord pour la TVA sur la restauration: il aura fallu attendre plus de 15 ans pour une victoire en demi-teinte. Directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE*, 9 mai 2009, pp.12-13.

Pour être pleinement efficace, il s'agirait d'harmoniser et de réduire les taux, sur les produits environnementaux respectant des labels, à l'échelle de l'Union européenne[844].

À l'instar de la fiscalité sur la rénovation des habitations anciennes[845], une fiscalité réduite sur la réparation des objets (chaussures, vélos, cuir…)[846] inciterait à une consommation durable, dans une société où le prêt-à-jeter est devenu un leitmotiv[847].

Une TVA incitative de 0% contribuerait au développement des produits issus de l'agriculture biologique[848]. Une faible TVA est plus incitative pour le consommateur, mais surtout pour l'agriculteur, que la mise en place d'une taxe sur les pesticides, par exemple. En effet, il s'agit alors d'influencer la demande plutôt que l'offre. Dans un même temps, il s'agirait d'aider le monde agricole pour le développement de telles cultures.

La récente proposition, d'un taux réduit de TVA sur les produits environnementaux, a fait l'objet de longs débats[849]. Au printemps 2009, le Conseil des Affaires économiques et financières a dressé la liste des biens et services qui pourraient bénéficier d'un taux réduit de TVA. Il a en revanche, refusé une TVA

---

[844] Bureau Européen de l'Environnement, *Environmental tax reform : perspectives for progress in the European Union*, Bruxelles, Discussion of the European Environmental Bureau, EEB Publication, juin 2003, p.60.

[845] SUNNIKA Minna, « Fiscal instruments in sustainable housing policies in the EU and the accession countries », Royaume-Uni, *European environment*, vol.13, 2003, p.230.

[846] Bureau Européen de l'Environnement, *Environmental tax reform : perspectives for progress in the European Union*, Bruxelles, Discussion of the European Environmental Bureau, EEB Publication, juin 2003, p.61.

[847] Le coût pour le consommateur serait d'autant plus intéressant. En période de crise, l'on a remarqué que les gens se tournaient volontiers vers ces solutions. Les mentalités sont prêtes à accueillir ce genre d'initiative. La production des produits ne sauraient en aucun cas être stoppée dans la mesure où ces objets ont une durée de vie limitée dans le temps.

[848] Center for Agriculture and Environment, *Stimulating organic farming in the EU with economic and fiscal instruments*, Utrecht, 2001, p.30.

[849] Commission européenne, *Study on reduced VAT for environmentally friendly products*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008, p.4.

spécifique sur les produits environnementaux. La TVA, notamment dans sa logique de facturation, n'est pas toujours un outil adéquat[850].

B) UNE EUROPE FISCALE À PLUSIEURS VITESSES

Si le principal obstacle réside dans l'unanimité requise au sein du Conseil, les véritables situations de blocage sont inévitables dans une Europe à 27, où les disparités de développement existent.

Les États sont autorisés à prendre des mesures plus sévères, à condition qu'elles soient non discriminatoires.

La fiscalité environnementale doit s'orienter vers plus d'efforts en matière d'accises (notamment, pour éviter les problèmes liés à la concurrence), vers un rapprochement à la hausse des taxations énergétiques (avec une révision de la taxation des transports), et vers une meilleure utilisation des exonérations fiscales.

Depuis le Traité d'Amsterdam[851], un groupe d'États peut décider de coopérer dans une matière, tout en laissant la possibilité aux autres États membres de le rejoindre plus tard. Les carences du processus de décision communautaire entraînent l'existence d'une Europe à plusieurs vitesses.

En matière de fiscalité environnementale, l'existence d'une taxe carbone dans divers États[852] peut laisser penser que cette Europe à plusieurs vitesses existe déjà.

---

[850] Conseil de l'Union européenne des Ministres de l'Économie et des Finances, *Aspects financiers internationaux du changement climatique*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 12 mars 2009.

[851] Traité d'Amsterdam, *JOUE*, C 340, 10 novembre 1997.

[852] HEINEKEN K.A., « Environmental taxation in Europe: a bird's eye view », Amsterdam, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, pp.461-466.

Une telle attitude conduirait à une convergence des impôts environnementaux, alors que la concurrence fiscale environnementale aurait tendance à faire diminuer les prélèvements obligatoires[853]. Certains États ont un rôle actif. Les autres États membres doivent les imiter[854].

La fiscalité communautaire de l'environnement reste ponctuelle et sans grande cohérence. En tant que politique fiscale, elle reste de la compétence des États, et en tant que politique environnementale communautaire, elle reste de faible importance[855]. Par la suite, dans certains domaines, serait-il possible que l'unanimité ne soit plus requise[856] ?

Réduire l'hétérogénéité des politiques fiscales environnementales, au profit de la protection de l'environnement, demande encore des efforts de la part des États membres[857]. Il faut davantage harmoniser les politiques environnementales afin d'atteindre une vraie coordination fiscale, et de mieux appliquer le principe du pollueur payeur[858].

---

[853] Conseil des Impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise : Vingt-deuxième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2004.

[854] BOS W.J., « The Changing world of European tax policy », Amsterdam, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, p.412.

[855] La protection de l'environnement est à ce titre noyée dans le Chapitre IV « Solidarité » de la Charte des Droits fondamentaux de l'Union européenne. « Un niveau élevé de protection de l'environnement et l'amélioration de sa qualité doivent être intégrés dans les politiques de l'Union et assurés conformément au principe du développement durable. » Art. 37. Union européenne, Charte des Droits fondamentaux de l'Union européenne, Bruxelles, 2000. Conseil Constitutionnel, « L'environnement dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne », Paris, *Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2003, n°15, pp.159-161. SMETS Henri, « Une Charte des droits fondamentaux sans droit à l'environnement », France, *Revue européenne de droit de l'environnement*, 2001, n°4, pp.383-419.

[856] CAUDAL Sylvie, « La fiscalité française de l'environnement et la construction européenne », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, L.G.D.J., 1999, n°68, p.214.

[857] Alors même que la CJUE peine à faire prévaloir les considérations environnementales sur les intérêts économiques. GRAU Amparo, CHICO Pablo, HERRERA Pedro, « Green taxes versus economic freedoms: an ECJ case law approach », *in* ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, CHALIFOUR Nathalie, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume V*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2008, p.314.

[858] Bureau Européen de l'Environnement, *Faire les bons choix pour l'environnement à l'aide des prix : la réforme environnementale de la fiscalité*, Bruxelles, Manifeste de campagne, 2002.

« Une démarche de rapprochement de la législation a remplacé l'harmonisation traditionnelle tendant à l'uniformité. Seules les réglementations strictement nécessaires au plan communautaire ont été adoptées. Pour le reste, c'est la responsabilité de chaque État membre qui joue en la matière. »[859].

SECTION II - DYNAMIQUES ACTUELLES DES POLITIQUES COMMUNAUTAIRES

La communication de la Commission de 1997 fait état de la fiscalité environnementale comme instrument efficace de la protection de l'environnement. En revanche, elle ne propose pas clairement de fiscalité régionale environnementale. Pourtant, en matière énergétique, une telle fiscalité se dessine progressivement.

La nouvelle dynamique des politiques communautaires en matière de fiscalité environnementale, est à chercher dans la fiscalité énergétique (I), et de façon plus novatrice, au sein même du budget de l'Union européenne (II).

I) POLITIQUE FISCALE COMMUNE EN MATIÈRE D'ÉNERGIE

Au sortir de la seconde guerre mondiale, la relance européenne repose sur l'énergie[860]. Dès lors, les traités qui vont se succéder, vont largement couvrir ce sujet.

---

[859] SIMON Marc, « Les droits d'accises dans la perspective de l'achèvement du marché intérieur », Union européenne, *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, n°363, décembre 1992, p.881.

[860] LANG Peter, *Histoire économique et sociale de la construction européenne*, France, René Leboutte, 2008, p.433.

En matière énergétique, la diversification de l'offre, la maîtrise de la demande et la coopération étatique, sont des problématiques clés pour l'UE[861], dont les traités communautaires originaires désignent principalement le charbon et l'acier[862]. Mais ce paradoxe découle de « leur spécificité qui tient à leur nature de produits stratégiques »[863].

Au fil du temps, les autres politiques, notamment fiscales puis environnementales, vont s'insérer à l'appui de ces objectifs. Si les politiques fiscales communes sont expressément prévues par les Traités[864], elles ne sont pas pour autant limitées. La protection de l'environnement[865] n'est pas un pré-requis.

La fiscalité énergétique a connu un lent développement (A) pour être aujourd'hui, au cœur des enjeux environnementaux (B).

A) UNE HARMONISATION PAR ÉTAPES DE LA FISCALITÉ ÉNERGÉTIQUE

À l'instar de la TVA[866], la fiscalité de l'énergie a su s'imposer par le biais d'une harmonisation par étapes. La taxation des produits énergétiques, sous la

---

[861] ISIDORO Cécile, *L'ouverture du marché de l'électricité à la concurrence communautaire*, Paris, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 242, 2006, p.551. Conseil de l'Union européenne, *Rapport sur la mise en œuvre de la stratégie européenne de sécurité : assurer la sécurité dans un monde en mutation*, Bruxelles, 2008.

[862] Union européenne, *Les traités de Rome, Maastricht et Amsterdam : le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne modifiés par le traité d'Amsterdam: textes comparés,* Paris, La Documentation française, 1999.

[863] PETIT Yves, « A la recherche de la politique européenne de l'énergie », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 42 (4), octobre décembre 2006, p.593.

[864] Aux termes de l'article 93(99) du traité instituant la CE, le Conseil est tenu d'arrêter les mesures pour l'harmonisation des « taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ». *Les traités de Rome, Maastricht et Amsterdam : le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne modifiés par le traité d'Amsterdam : textes comparés,* Paris, La Documentation française, 1999.

[865] MEUNIER Patrick, « Environnement et énergie en droit communautaire », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. MASCLET Jean-Claude, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, pp.537-557.

[866] BORGSMIDT Kirsten, « L'acquis communautaire en matière de droit fiscal: aperçu du droit fiscal communautaire et l'acquis jurisprudentiel dans le cadre du droit fiscal international »,

forme de droits d'accises, entre dans le champ de compétence de l'Union, tout en contribuant au développement d'énergies propres et renouvelables[867].

La directive de 2003, fruit d'un long processus (1), remet à plat la fiscalité énergétique (2).

1) Perspectives historiques

En matière énergétique, des directives se succèdent[868]. La directive 92/82/CEE établit, pour la première fois, des niveaux minima en matière d'accises. Toutefois, son champ d'application est limité aux huiles minérales.

En 1997, la Commission européenne propose une directive comportant un ajustement à la hausse des taux d'accise existants, ainsi qu'un élargissement de la base, pour inclure tous les produits énergétiques et l'électricité. L'introduction des hausses est prévue avec des augmentations obligatoires en 1998 et 2000, et des niveaux indicatifs pour 2002. Un ensemble de dérogations obligatoires ou facultatives pour des raisons environnementales, pour les entreprises grandes consommatrices d'énergie et pour certains secteurs de transport (rail, navigation maritime et aérienne) est prévu. Enfin, la possibilité est laissée de différencier les taxes sur base de critères environnementaux, dans le respect des minima.

Cette proposition rencontre une opposition importante de la part de certains États membres.

Deux ans plus tard, la Présidence allemande fait une nouvelle proposition avec des taux plus bas, un élargissement des exemptions, mais aussi des taux réduits pour les ménages, les industries énergivores et les régions

---

Union européenne, *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires - Cahiers fiscaux européens*, 2006, n°148, pp.25-30.

[867] Commission européenne, *Comment consommer mieux avec moins: livret vert sur l'efficacité énergétique*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2005, pp.16-17.

[868] Directive 2001/77/CE sur la promotion des énergies renouvelables dans le marché intérieur de l'énergie, *JOUE*, 27 octobre 2001, p.33, et Directive 2003/30/CE sur la promotion de l'utilisation des biocarburants dans le secteur des transports, *JOUE*, 8 mai 2003, pp.42-46.

géographiquement défavorisées. La date de transposition est reportée à 2001, avec des périodes de transition pour les pays inflationnistes. Mais cette proposition s'est heurtée à l'Espagne et l'Irlande, qui y voyaient une menace pour la stabilité des prix[869].

En 2001, les discussions reprennent sous la présidence suédoise. L'objectif était d'aboutir à une entente sur la structure des règles de taxation de l'énergie. Les discussions sur le niveau des taux, qui avaient été le point de départ, n'auront lieu que par la suite. Un accord est trouvé le 20 mars 2003.

Après avis du Parlement, la Directive restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, est adoptée par le Conseil le 27 octobre 2003.

2) Contenu de la directive

Dans un contexte international de changement climatique[870], la directive de 2003[871] instaure une réelle fiscalité énergétique par le biais d'une « harmonisation (relative) »[872]. Son but est d'éliminer les distorsions dans les prix des carburants impliquant un « tourisme des pompes »[873].

Les États membres doivent mettre en place une fiscalité sur les produits énergétiques, selon des seuils minimum établis[874]. Le texte, entré en force au 1er

---

[869] LANG Peter, *Histoire économique et sociale de la construction européenne*, France, René Leboutte, 2008, p.449.

[870] ROSENSTOCK Manfred, « Energy taxation within the EU », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004, p.242.

[871] Directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE*, 31 octobre 2003, pp.51-70.

[872] THIEFFRY Patrick, « Droits d'émission et écofiscalité : de nouveaux instruments de lutte contre les changements climatiques à géométrie variable », Paris, *Petites Affiches*, nº67, avril 2004.

[873] Green Budget Europe, *Policy paper on greening the energy tax directive*, Allemagne, 2009, p.1.

[874] Par exemple, la directive met en place des niveaux minima de taxation, applicables aux carburants (en euros pour 1000 litres): gazole (302 au 1er janvier 2004 et 330 au 1er janvier 2010), essence sans plomb (359). Directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre

janvier 2004, s'appuie sur la compétence communautaire des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises, et autres impôts indirects. Certains États ont du être condamnés pour transposer la directive dans leur ordonnancement juridique[875].

Le régime établit des taux minimaux d'imposition, applicables aux produits énergétiques, lorsqu'ils sont utilisés comme carburant ou combustible de chauffage, et à l'électricité. Il fixe des taux de taxation différenciés selon certains critères. Les exonérations obligatoires visent les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité, les produits énergétiques utilisés pour la navigation aérienne (autre que le tourisme privé), et enfin les produits énergétiques utilisés pour la navigation dans les eaux communautaires (y compris la pêche), autre qu'à bord de bateaux de plaisance privés. Dans les deux derniers cas, la possibilité est laissée de limiter les exonérations aux transports internationaux et intracommunautaires.

D'autre part, les États membres peuvent accorder des exonérations totales ou partielles, ou encore des réductions de niveau de taxation dans certains cas[876].

Un régime transitoire et un régime spécial pour les nouveaux États membres sont aussi prévus.

Le principe d'intégration des exigences environnementales n'apparaît qu'au sixième considérant. Il incite les États, dans une optique de gouvernance durable[877], à exonérer ou réduire la taxe payée par les entreprises, qui réduisent

---

communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE*, 31 octobre 2003, p.13.

[875] Lorsque les États ne transposent pas une directive, la CJUE condamne pour manquement. Ce fut le cas de la France, et récemment, de la Pologne. CJUE, Commission contre France, C-388/06, *Rec.* I, 2007, p.50; CJUE, Commission contre Pologne, C-475/07, *Rec.* I, 2009.

[876] Voir annexe 5.

[877] FOUQUET Dorte, JOHANSSON Thomas B., *Energy and environmental tax models from Europe and their link to other instruments for sustainability: policy evaluation and dynamics of regional integration*, Lund University, International Institute for Industrial Environmental Economics, 2006, p.42.

les émissions de GES. Le doute, quant à la valeur environnementale du texte, est permis[878].

B) AMBITIONS DE LA NOUVELLE FISCALITÉ ÉNERGÉTIQUE

Les faiblesses de la directive apparaissent. Concernant la protection de l'environnement, cela vient peut-être du fait que celle-ci était sous l'emprise des États[879]. De plus, elle n'apparait pas comme garantissant un système fiscal européen homogène[880]. Avec la montée des préoccupations environnementales, la politique énergétique prend une nouvelle tournure. Sa révision très attendue est reportée à cause de la crise économique[881]. Aujourd'hui, la directive peut atteindre des objectifs ambitieux de réduction de pollution (1) à travers un certain nombre de changements (2).

1) Le paquet énergie-climat

Le 12 décembre 2008, le Parlement et le Conseil concluent un accord sur des mesures en matière de climat et d'énergie (le paquet énergie-climat) suite aux propositions de la Commission européenne.

---

[878] Voir la partie relative aux effets environnementaux. CAMES Martin, DIEKMANN Jochen, KOHLHAAS Michael, SCHUMACHER Dieter, SCHUMACHER Katja, *Economic, environmental and international trade effects of the EU directive on energy tax harmonization*, Berlin, German Institute of Economic Research, Discussion papers, 2004.

[879] SOARES Claudia Dias, « Critical issues in implementing energy taxation », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, p.271.

[880] DORIGONI Susanna, GULLI Francesco, « Energy tax harmonization in the European Union: a proposal based on the internalization of environmental external costs », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 12, n °1, 2002, p.34.

[881] PALAIOKRASSAS Yannis, *The EU energy tax directive and its forthcoming revision: Could it become a useful market based instrument for environmental policy?*, Bruxelles, Green Budget Europe, Conférence, 25 septembre 2008.

Pour 2020, les objectifs environnementaux de l'UE sont les suivants: un objectif de 20% de réduction des émissions de CO2, un objectif de 20% de réduction de la consommation de l'énergie grâce à l'efficacité énergétique, et un objectif de 20% d'énergie issue des renouvelables (contre 8,5% aujourd'hui)[882].

Désormais, les objectifs passent à 25% (voire 30%) de réduction. Pour les atteindre, des politiques fiscales intelligentes doivent contribuer au développement de nouvelles technologies[883].

Le renforcement et l'élargissement du système d'échange des quotas d'émission, est au centre de la stratégie. A partir de 2013, les émissions des secteurs couverts par ce système, étendu à d'autres industries et à d'autres gaz à effet de serre, seront ramenées à 21% au-dessous du niveau de 2005 d'ici à 2020. Un plafond unique sera appliqué à l'échelle de l'Union, et l'allocation gratuite de quotas sera remplacée, progressivement, par la vente aux enchères.

Les émissions des secteurs non concernés par le système d'échange de quotas d'émission, tels que les transports (hormis l'aviation, intégrée dès 2012[884]), les bâtiments, l'agriculture et le traitement des déchets, seront ramenées à 10% au-dessous de leur niveau de 2005.

Le paquet-énergie prévoit le développement et la bonne utilisation des technologies de piégeage et de stockage géologique du carbone émis par les centrales thermiques et l'industrie.

Mais les politiques doivent s'inscrire sur le long terme. 2050 est la nouvelle date phare. Pour y arriver, une refonte environnementale de la directive énergétique est proposée.

---

[882] Commission européenne, Analysis of options to move beyond 20% greenhouse gas emission reductions and assessing the risk of carbon leakage, *JOUE*, COM(2010)265, 26 mai 2010, p.3. Union européenne, Communication: 20-20 by 2020 : Europe's climate change opportunity, *JOUE*, COM(2008)0030, 23 janvier 2008.

[883] Commission européenne, Communication: A roadmap for moving to a low carbon economy in 2050, *JOUE*, COM(2011)112, mars 2011, p.7.

[884] Cette intégration a été validée en novembre 2010 par l'assemblée de l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale. OACI, *Résolution A37-19*, Canada, 2010.

2) Proposition actuelle de révision de la directive énergétique

Dès 2007, la Commission propose d'abolir certaines dérogations, d'augmenter les taux des carburants[885]. Pour une meilleure cohérence du système fiscal communautaire et pour une lutte efficace contre le CO2, la fiscalité énergétique doit être réformée[886]. Le projet de directive entend-il réconcilier ses objectifs[887]?

Les différentes propositions consistent à ne pas intervenir seulement au niveau communautaire, à réviser la fiscalité existante selon un seul critère, à réviser la directive en prenant en compte le CO2, et/ou à introduire une taxe sur le CO2 de façon uniforme dans l'UE[888].

La Commission européenne souhaite distinguer explicitement la fiscalité de l'énergie liée au CO2, des autres types de fiscalité énergétique[889]. Elle souhaite étendre la directive sur la fiscalité de l'énergie relative aux émissions de CO2, aux produits énergétiques tombant en principe sous la portée de la directive 2003/87/CE mais qui bénéficient d'exemptions. Elle exclut de la directive la fiscalité des produits émettant du CO2 de biomasse et issus de la biomasse. Une exemption de transition pour les technologies faibles en carbone est prévue.

---

[885] Commission européenne, *Proposition de directive du conseil, modifiant la directive 2003/96/CE en ce qui concerne l'ajustement du régime fiscal particulier pour le gazole utilisé comme carburant à des fins professionnelles, ainsi que la coordination de la taxation de l'essence sans plomb et du gazole utilisé comme carburant*, Bruxelles, 13 mars 2007, p.10.

[886] Assemblée Nationale, *Compte-rendu*, Commission des Affaires européennes, 2010, p.4.

[887] Union européenne, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity,* Bruxelles, 2009, p.3.

[888] Commission européenne, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*, Bruxelles, 2009, pp.5 et s..

[889] Commission européeenne, *Discours de Algirdas Šemeta Commissioner responsible for Taxation: Key options for innovative financing in the EU*, Bruxelles, Comité économique, parlement européen, 10 January 2011.

Les taux minimums de taxation sont révisés en prenant en compte les émissions de CO2 de manière constante pour les différentes sources énergétiques. La Commission souhaite imposer aux États membres, lorsqu'ils mettent en place les taux nationaux de fiscalité, qu'ils reproduisent les relations entre les différents taux de fiscalité prévus par la directive pour les différentes sources énergétiques.

De surcroît, elle maintient les différentiations existant entre les carburants et les combustibles de chauffage utilisés comme produit d'énergie, mais aligne les taux minimums de taxation sur les produits identiques lors d'utilisations industrielles et commerciales des carburants utilisés comme combustible de chauffage. Elle intègre des ajustements pour les combustibles utilisés comme carburants pour des besoins commerciaux, et coordonne la fiscalité sur l'essence sans plomb et le gasoil utilisés comme carburants.

Enfin, elle maintient la flexibilité, laissée par la directive de fiscalité de l'énergie, pour les États membres d'appliquer une fiscalité sur les consommations d'énergies, tout en assurant une cohérence des mesures[890].

Il semble toutefois que des États membres s'y opposent. Des différences notables existent entre les pays du sud et les pays du nord de l'Europe sur le marché de l'énergie[891]. Les propositions actuelles ne sont pas assez efficaces. Dans le même temps, les changements qu'elles pourraient impliquer, apparaissent négligeables[892].

---

[890] Par exemple, il est proposé d'abolir le taux zéro sur les produits énergétiques utilisés dans l'agriculture, l'horticulture, la pisciculture et les forêts.

[891] Fridtjof Nansens Institute, *Energy taxation in Europe: Current status-Drivers and barriers-Future prospects*, Norvège, Report 14, 2003, p.31.

[892] Des augmentations des taux de 10 à 20% pour les carburants sont nécessaires si la directive veut atteindre son but de diminuer les émissions de CO2 et l'utilisation de l'énergie de façon générale. Green Budget Europe, *Policy paper on greening the energy tax directive*, Allemagne, 2009, p.5.

II) REGAIN D'INTÉRÊT POUR LE BUDGET DE L'UE

Le budget de l'Union européenne pour 2011 correspond au premier exercice de mise en œuvre de la procédure, prévue par le Traité de Lisbonne dont les innovations majeures sont les suivantes.

Il est voté à l'issue d'une seule lecture par le Conseil et le Parlement européen. En cas de désaccord entre le Conseil et le Parlement, un comité de conciliation est chargé d'élaborer un projet commun. Le Traité met un terme à la distinction entre dépenses obligatoires et dépenses non obligatoires[893] plaçant le Parlement et le Conseil sur un pied d'égalité. De nouvelles dispositions permettent aux députés d'imposer leurs décisions[894].

Le budget européen devrait suivre trois orientations. Tout d'abord, une réelle valeur ajoutée doit être dégagée par une action prise à l'échelon régional. Ensuite, l'UE doit utiliser le meilleur instrument pour atteindre ses objectifs. Enfin, les dépenses doivent être efficaces et effectives[895].

Le Traité de Lisbonne, encore tout jeune, fait des problématiques environnementales et énergétiques, des compétences partagées[896]. L'impôt européen est une première piste intéressante (A), mais la protection environnementale oblige à recourir à un verdissement important du budget de l'UE (B).

---

[893] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la participation de la France au budget de l'Union européenne en 2011*, Paris, n°80, 2010-2011, p.7.

[894] Union européenne, Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, Luxembourg, *JOUE*, C 306, 17 décembre 2007.

[895] Swedish Institute for European Policy Studies, *Turning the EU budget into an instrument to support the fight against climate change*, Stockholm, 2008, p.28.

[896] Union européenne, Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, Luxembourg, *JOUE*, C 306, 17 décembre 2007.

A) L'HYPOTHÉTIQUE IMPÔT VERT EUROPÉEN

La protection de l'environnement étant un des objectifs de l'UE, l'Union est compétente pour adopter des mesures visant à les atteindre[897]. En matière de pollution transfrontière, des mesures pourraient être prises. Le problème est global, le contexte d'une politique est aussi global[898].

L'idée d'impôt européen commun à plusieurs États, est souvent appréhendée comme le « monstre du Loch Ness »[899] par les pays membres.

L'impôt européen environnemental doit faire face à trois types d'obstacles: l'efficacité environnementale, l'impact financier et les conséquences institutionnelles. De l'échec de l'écotaxe de 1992, il faut tirer des leçons (1) afin d'étudier de nouvelles pistes (2).

1) L'infructueuse taxe sur le CO2

La proposition de directive du 13 mai 1992 instaurait une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie[900].

Cette directive concernait les combustibles fossiles, le charbon, l'électricité nucléaire et les autres sources d'énergie non renouvelables. La taxe était due par

---

[897] Commission européenne, *Study on the economic and environmental implications of the use of environmental taxes and charges in the European Union and its member states*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2001 ; Commission européenne, *Livre vert sur les instruments fondés sur le marché en faveur de l'environnement et des objectifs politiques connexes*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2007; Commission européenne, *Working document analysing the replies to the Green paper on market-based instruments for environment and related policy purposes*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.4.

[898] Institute for Fiscal Studies, *The European Carbon Tax: an assessment of the European Commission's proposals*, Royaume-Uni, 1991, p.3.

[899] Sénat, *Communication de S. VINCON*, Délégation pour l'Union Européenne, Paris, 14 mars 2006.

[900] Commission européenne, Proposition de directive instaurant une taxe sur les émissions de carbone et sur l'énergie, *JOUE*, C 196, 3 août 1992, p.1.

les États membres en fonction de leur extraction, leur fabrication et leur importation.

Selon le principe de subsidiarité, la gestion technique était assurée par les membres[901]. Le taux applicable était le même pour tous les États, mais un système de réduction d'impôt et de retour aux entreprises, avait été prévu.

Enfin, la taxe était conditionnée à la mise en œuvre de mesures équivalentes par les autres pays de l'OCDE[902].

Mais l'UE doit jouer un rôle d'impulsion pour une fiscalité carbone; elle ne doit en aucun cas être liée à la décision d'autres États.

Le 4 mai 1995, la Commission modifie sa proposition dans un but de flexibilité. Les États disposent d'une marge de manœuvre plus importante. La conditionnalité disparaît, des exonérations voient le jour pour les énergies renouvelables, la taxe est réduite pour les États en difficulté face à la concurrence internationale. Une période d'adaptation est prévue, période au cours de laquelle les membres doivent fixer un taux de taxe, harmonisé par la suite.

Cependant, devant l'hostilité de certains États, la mesure est à nouveau bloquée devant le Conseil[903]. La France, notamment, s'oppose à ce projet, car cette taxe « défavorise les pays qui ont développé des énergies non productrices

---

[901] AUTRAND André, « Fiscalité et environnement : les voies de l'avenir », Union européenne, *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, vol. 363, décembre 1992, p.898. BACKHAUS Jurgen G., « Subsidiarity and ecologically based taxation: a European constitutional perspective », Pays-Bas, *Public choice*, mars 1997, vol.90, n° 1-4, pp.281-310.

[902] Commission européenne, Proposition de directive instaurant une taxe sur les émissions de carbone et sur l'énergie, *JOUE*, C 196, 3 août 1992, p.1, art. 1(2). OCDE, NICOLETTI G., OLIVEIRA MARTIN J., « Global effects of the european carbon tax », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Economics*, Department Working papers, n°125,1992.

[903] DIBOUT Patrick, « Fiscalité européenne et environnement », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes*, 1995, n°2, p.35.

de CO2 tel que l'électronucléaire »[904]. L'Espagne, quant à elle, craint une trop grande pénalisation du secteur du charbon.

C'est donc un échec retentissant.

2) De nouvelles pistes pour une taxe communautaire

Malgré les difficultés de mise en œuvre, et face à la montée des préoccupations environnementales, harmoniser au minimum les politiques fiscales environnementales semble aujourd'hui une obligation.

Alors que le projet de taxe européenne sur le CO2 a avorté, plusieurs États ont poursuivi dans cette voie: Danemark, Irlande, Italie, Norvège, Pays-Bas, Suède; d'autres ont simplement augmenté leurs taxes sur l'énergie: Allemagne[905], Autriche[906].

Une taxe communautaire serait un véritable avantage. Elle « pourrait conduire à responsabiliser le décideur européen »[907].

Tirant les conséquences de l'échec de 1992, un double risque se présenterait: « celui de restreindre indirectement l'autonomie des États membres dans leurs choix politiques énergétiques, celui également de s'engager sur la voie d'une communautarisation fiscale, dont on devine la portée en termes d'équilibre des pouvoirs »[908].

---

[904] Sénat, *Une écotaxe communautaire : quels effets environnementaux, économiques et institutionnels ? Rapport d'information sur la proposition modifiée de directive du Conseil instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie*, Paris, Délégation pour l'Union européenne, n°210, 1996, p.27.

[905] Cour des Comptes, *Rapport public thématique: Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Paris, mars 2011, pp.208-214.

[906] PADILLA Emilio, ROCA Jordi, « The proposals for a European tax on CO2 and their implications for intercountry distribution», Pays-Bas, *Environmental and Resource Economics*, Kluwer Academic Publishers, n°27, 2004, p.274.

[907] LOPEZ Christian, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », Paris, *Petites Affiches*, 27 mars 2000, n°61, p.11.

[908] Sénat, *Une écotaxe communautaire : quels effets environnementaux, économiques et institutionnels ? , Rapport d'information sur la proposition modifiée de directive du Conseil*

La légitimité d'un tel impôt est posée. Le consentement à l'impôt serait-il bafoué?[909] L'écueil du déficit démocratique en matière communautaire est un danger. Et ce, d'autant plus qu'il s'agit de fiscalité, dernier « bastion » de la souveraineté nationale[910].

Si créer un impôt européen est difficile, le regroupement des impôts nationaux, au sein d'une instance européenne, est une hypothèse intéressante. Certains impôts existent déjà dans tous les États; les regrouper donnerait une autonomie financière supplémentaire à l'UE.

Cela diminuerait corrélativement les ressources des États.

Mais si la taxe communautaire revient aux États membres, et non à la Communauté, la souveraineté fiscale des États est moins remise en question[911].

Par ailleurs, une taxe pourrait, s'appliquer dans un premier temps, sur les biens et services non couverts par le système européen de permis.

Des mesures phares pourraient s'adresser à l'agriculture et aux transports qui émettent respectivement environ 10 et 35% des émissions totales[912]. La politique énergétique de l'UE doit répondre à trois objectifs: durabilité, compétitivité et sécurité d'approvisionnement[913]. Un instrument fiscal est une opportunité intéressante[914].

---

instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie, Paris, Délégation pour l'Union européenne, n°210, 1996, p.51.

[909] CLERGERIE Jean-Louis, « L'impôt européen : mythe ou réalité », France, *Petites Affiches*, 28 avril 1995, n°51, pp.20-23. Le consentement à l'impôt est un « principe commun au système juridique des États membres ». CJUE, *Klemp*, C-23/68, *Rec.*, 1969, p.43.

[910] MOLINIER J., « L'Union européenne et la souveraineté budgétaire », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, L.G.D.J., 1993, p.181.

[911] La compétence des États « est désormais restreinte de façon significative » mais « celle, ensuite, de l'Union européenne [est] elle-même, pour l'heure inexistante ». CASTAGNÈDE Bernard, « Souveraineté fiscale et Union européenne », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, L.G.D.J., 2002, n°80, p.53.

[912] Conseil de l'Union européenne, *Proposition du commissaire Laszlo Kovacs*, 1-2 octobre 2010, Suède. Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la participation de la France au budget de l'Union européenne en 2011*, Paris, n°80, 2010-2011, p.29.

[913] Commission européenne, *Livre vert : une stratégie européenne pour une énergie sûre, compétitive et durable*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, mars 2006,

Sans réitérer l'échec de l'écotaxe « mort-née »[915], peut-être une taxe minimum sur le carbone est-elle à prévoir[916] ? Elle s'appliquerait ensuite à tous les secteurs, y compris ceux couverts par l'ETS, car l'efficacité des permis est à relativiser.

B) LE VERDISSEMENT DU BUDGET DE L'UE

Nonobstant un aléatoire impôt européen, le budget européen dispose de ses ressources propres. Les décisions sont prises sur la base de l'article 269 du Traité instituant la Communauté européenne, concernant le système des ressources propres. Les décisions doivent être prises à l'unanimité du Conseil, sur proposition de la Commission, après consultation du Parlement européen et ratifiées par tous les États membres[917].

Le budget est approvisionné par les prélèvements agricoles, les droits de douanes, une part des TVA nationales et une contribution de chaque État, proportionnelle à son Revenu National Brut (RNB)[918].

---

p.20. Voir aussi : Commission européenne, *Livre vert : vers une stratégie européenne de sécurité d'approvisionnement énergétique*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000.

914 PLASSCHAERT Sylvain, « Towards an own resource for the European Union? Why? How? And When? », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *European taxation*, novembre 2004, p.474.

915 THIEFFRY Patrick, « Droits d'émission et écofiscalité : de nouveaux instruments de lutte contre les changements climatiques à géométrie variable », Paris, *Petites Affiches*, n°67, avril 2004.

916 DORIGONI Susanna, GULLI Francesco, « Energy tax harmonization in the European Union: a proposal based on the internalization of environmental external costs », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 12, n °1, 2002, p.33.

917 Ainsi, la décision ressources propres n°1 est prise le 21 avril 1970 (applicable au 1er janvier 1971). Cette décision sera réactualisée par quatre autres textes : la décision ressources propres n°2 du 7 mai 1985 (applicable au 1er janvier 1986), la décision ressources propres n°3 du 24 juin 1988 (applicable au 1er janvier 1989), la décision ressources propres n°4 du 31 octobre 1994 (applicable au 1er janvier 1996), la décision ressources propres n°5 du 29 septembre 2000 (applicable au 1er janvier 2001).

918 Il s'agit du RNB UE 27, le Revenu National Brut de l'Union européenne à 27 membres. De plus, une faible part de 1% provient des impôts sur le revenu des fonctionnaires communautaires, des amendes payées lors de condamnations par la CJUE. STECKEL Marie-Christine, *L'essentiel des finances publiques communautaires*, Paris, Gualino Éditeur, 2007, pp.79-82.

Son verdissement est envisageable à court terme. Il passe aussi bien par de nouvelles orientations (1) que de nouveaux programmes (2).

1) De nouvelles lignes directrices

Depuis 2000, pour chaque période de 7 ans, les orientations du budget sont votées. Les grandes orientations du budget 2007-2013 sont la croissance durable (amélioration de la compétitivité et de la cohésion), la protection des ressources naturelles (réduction des aides à l'agriculture, promotion de la pêche durable), et les questions de citoyenneté, sécurité, justice et liberté (flux migratoires, santé et héritage culturel)[919].

Un verdissement du budget de l'UE est une solution intéressante et novatrice. Un budget, prenant en compte le changement climatique et la biodiversité, est pertinent. La vision anthropocentrique[920] de ces problèmes transnationaux est à écarter.

Par conséquent, il s'agit du développement d'une fiscalité nouvelle et de l'harmonisation d'une fiscalité existante.

La prudence est donc de mise, car le recours à des taxes et redevances environnementales est « riche de conflits potentiels avec d'autres aspects des politiques communautaires »[921].

Enfin, l'UE ne doit pas agir seule. Elle doit signer des partenariats public-privés[922] avec des organismes tels que la Banque Européenne d'Investissement

---

[919] Commission européenne, *Budget 2007 de l'UE: lancement du cadre financier 2007-2013*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2006. Conseil Économique, Social et Environnemental, *Stratégie UE 2020 : Contribution du Conseil Économique, Social et Environnemental à la préparation du programme national de réforme*, Paris, La Documentation Française, 2010, p.41.

[920] GILLEPSIE Alexander, *International environmental law policy and ethics*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 1997, p.19.

[921] Commission européenne, Communication sur les impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique, *JOUE*, COM(97)9 final, 23 juillet 1997, IV.51.

(BEI)[923] ou la Banque Européenne de Reconstruction et de Développement (BERD).

2) De nouveaux programmes ciblés

Actuellement, certains programmes environnementaux des États membres sont subventionnés par le biais de fonds pour la protection environnementale, ou de fonds pour le développement rural (respectivement LIFE ou EAFRD[924]). Par exemple, le projet TORRE, dans la région d'Émilie-Romagne, en Italie, vise à réhabiliter d'anciennes carrières où les activités d'extraction avaient détruit la faune et la flore[925].

Mais ces fonds ont accumulé des retards dans leur approbation. Deux millions d'euros, non utilisés en 2007, ont été reprogrammés sur les années

---

[922] Swedish Institute for European Policy Studies, *Turning the EU budget into an instrument to support the fight against climate change*, Stockholm, 2008, p.38.

[923] Les Investissements Socialement Responsables (ISR) font avancer les projets de développement durable. Les *green bonds* se généralisent malgré leur faible qualité nécessitant une vérification approfondie des conditions environnementales et sociales des projets financés. Premier Ministre, *De la mondialisation à l'universalisation : une dimension sociale, La Documentation française*, Mission au Président de la République, Paris, 2010, p.115.

[924] Financial Instrument for Environment (LIFE et LIFE+), Agricultural Fund for Rural Development (EAFRD). Agence Européenne de l'Environnement, *Market-based instruments for environmental policy in Europe*, Copenhague, Office des publications de l'Union européenne, nº8, 2005, p.111. « Avec LIFE, il s'agissait d'assurer la poursuite des actions antérieures et d'accroître l'action de la Communauté en faveur de la protection de l'environnement. Ce programme a subi depuis de nombreuses modifications qui n'ont pas remis en question sa pérennité », DESMOULINS Gil, « Les aides financières de la Communauté européenne en matière de protection de l'environnement : un exemple de subsidiarité budgétaire et financière », Paris, Revue Française des Finances Publiques, « Finances publiques et protection de l'environnement », L.G.D.J., mai 2005, nº90, p.103. LIFE+ a un budget de plus de 2 milliards pour la période 2007-2013. Les programmes disposent de trois composantes: nature et biodiversité, politique environnementale et gouvernance, ainsi qu'information et communication. Règlement n°614/2007 du Parlement européen et du Conseil concernant l'instrument financier pour l'environnement (LIFE+), *JOUE*, 23 mai 2007, pp.1-17. L'EAFRD met en place des lignes de stratégie afin de contribuer au développement rural.

[925] Ce projet a pour but de restaurer la biodiversité naturelle du site, et d'y faire un espace vert pour la population locale et les touristes. Un programme d'éducation à l'environnement a été mis en place, avec l'aide de scientifiques pour sensibiliser les visiteurs. Commission européenne, *Opter pour un avenir plus vert: l'Union européenne et l'environnement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2002.

suivantes, au-delà des plafonds fixés[926]. Une meilleure efficacité s'impose, tout en recherchant de nouvelles pistes de financements issus d'une fiscalité environnementale[927].

Un carnet de route est prévu pour un verdissement progressif du budget de l'UE en matière de fonds européens et de subventions[928]. Les fonds publics doivent aller aux biens et services publics ayant un impact positif sur l'environnement et le social. Les fonds européens doivent être orientés vers la santé et le bien-être des populations.

Les fonds européens doivent suivre une stratégie de développement durable. Ils doivent générer des impacts positifs sur l'environnement, tout en évitant les impacts négatifs. Enfin, leur utilisation doit respecter les principes de transparences, de comptabilité et de partenariat.

L'UE doit devenir l'économie la plus efficace en termes d'énergie et de ressources. Elle peut davantage financer des programmes qui doivent, par exemple, contribuer à l'amélioration de l'efficacité énergétique (Energy Intelligence Europe[929]).

Corrélativement, les subventions néfastes à l'environnement doivent aussi être arrêtées. Près de 90% du budget européen des ressources naturelles sont alloués à la Politique Agricole Commune (PAC) pour la période 2007-2013[930]. Les

---

[926] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la participation de la France au budget de l'Union européenne en 2011*, Paris, n°80, 2010-2011, p.13.

[927] DEKETELAERE Kurt, « European environmental tax policy reconsidered », Royaume-Uni, *European Environment,* vol. 6, 1996, p.118.

[928] Ce sont les 10 principes verts « The green 10's » établis afin de réviser le budget européen, soutenus par: BirdLife International, CAN Europe, CEE Bankwatch Network, European Environmental Bureau, Health and Environment Alliance, Friends of Hearth Europe, Friends of Nature, Greenpeace, Transport and Environment, World Wildlife Fund.

[929] Parlement européen, Conseil européen, Décision établissant un programme d'innovation et de compétitivité, 2007-2013, *JOUE*, 9 novembre 2006, pp.15-40.

[930] Commission européenne, *Budget 2007 de l'UE: lancement du cadre financier 2007-2013*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2006.

changements des lignes directrices[931] précises, mais insuffisantes doivent avoir lieu pour une agriculture durable[932].

Les projets et programmes financés par l'UE doivent être en adéquation avec l'acquis communautaire environnemental. Les fonds ne doivent pas être distribués à des projets qui ne rempliraient pas les exigences de la législation environnementale.

[931] Commission européenne, Communication, *JOUE*, 2000/C 28/2, 1er février 2000 et Rectificatif, *JOUE*, 2000/C 232/10, 12 août 2000 ; et aussi Communication sur l'acceptation des lignes directrices de la Communauté concernant les aides d'État dans le secteur agricole, *JOUE*, 2004/C 244/02, 26 octobre 2004.

[932] Actuellement, l'agriculture biologique représente seulement 3% des terres de l'UE. Center for Agriculture and Environment, *Stimulating organic farming in the EU with economic and fiscal instruments*, Utrecht, 2001, p.29. Conseil de Prospective Européenne et Internationale pour l'Agriculture et l'Alimentation, *Perspectives pour l'agriculture française et la PAC*, La Documentation française, 2007; Organisation de Coopération et de Développement Économiques, Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture, *Les perspectives agricoles de l'OCDE et de la FAO 2007-2016*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2007.

CHAPITRE 2 - NÉCESSAIRE COMPLÉMENTARITÉ DES SOLUTIONS AUX FRONTIÈRES DE L'UE

La protection de l'environnement est au cœur des questions européennes et internationales.

Des instruments internationaux existent, tels que le Protocole de Kyoto. Loin d'être suffisants, ces instruments doivent être pris en compte dans la politique européenne de lutte contre le changement climatique. Des aménagements sont à prévoir aux frontières de l'UE[933].

Il doit y avoir complémentarité entre les marchés de permis, existant à l'échelle internationale (Section I), et la fiscalité communautaire, qui doit trouver une équivalence aux frontières (Section II).

SECTION I - LE PRÉALABLE DES PERMIS INTERNATIONAUX À POLLUER

Suite aux nombreuses conférences relatives à la protection de l'environnement, et notamment au changement climatique, la mise en place d'un système de contrôle des gaz à effet de serre a été actée.

La Convention-Cadre de Kyoto sur les Changements Climatiques[934] établit une obligation juridique de réduction des gaz à effet de serre à l'égard de ses parties. La fiscalité de l'environnement n'a pas été retenue au niveau

[933] BORGSMIDT Kristen, « Eco-taxes in the framework of Community law », Union Européenne, *EC tax review*, 1999, 4, p.240.

[934] ONU, *Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques,* Kyoto, 1997.

international[935]. Parmi les mesures adoptées, les marchés internationaux de permis sont les plus pertinents.

En l'espèce, il s'agit du plus vaste marché jamais instauré (I). Ce choix a donc des répercussions importantes sur le droit aux niveaux communautaire et national (II).

I) RECOURS CONTRAINT À UN OUTIL NON FISCAL

L'outil fiscal n'est pas le seul outil économique, particulièrement au niveau international. Les marchés de permis ont souvent été retenus[936]. La pression exercée par certains pays lors de la négociation du Protocole de Kyoto, a fait pencher la balance en faveur des marchés de permis[937]. Ce système doit être un vaste programme de protection de l'environnement.

Il a déjà fait ses preuves malgré sa complexité (A). Le protocole de Kyoto n'en retient qu'une version édulcorée (B).

A) LES VARIANTES D'UN SYSTEME COMPLEXE

Le système des permis négociables existe sous deux formes. Les permis à polluer sont alloués soit par adjudication, soit à titre gratuit (1). Le système, déjà en pratique aux États-Unis, appelle, quant à lui, quelques critiques (2).

---

[935] BOTHE M., SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la règlementation aux instruments économiques – Environmental policy : from regulation to economic instruments*, Pays-Bas, Académie de Droit International de La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, Les livres de droit de l'Académie, 2003, p.520.

[936] OCDE, *Le changement climatique : concevoir un système de permis négociables*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1992.

[937] Le compromis autour de la taxe carbone n'a pas été trouvé, notamment car les États-Unis étaient en faveur d'un système de permis, même si par la suite ils n'ont pas ratifié le Traité. BOTHE M., SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la règlementation aux instruments économiques – Environmental policy : from regulation to economic instruments*, Pays-Bas, Académie de Droit International de La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, Les livres de droit de l'Académie, 2003, p.520.

1) Des variantes inégales

Le marché de permis existe depuis longtemps dans les pays de tradition anglo-saxonne. Les entreprises ont la possibilité de réduire leurs émissions polluantes, ou d'acheter d'autres permis[938]. Le modèle de marché de permis d'émission établit un plafond.

Il existe plusieurs façons de combiner les deux variantes.

Dans le système payant, chaque pollueur doit acheter ses quotas de pollution aux enchères. Cela permet de garantir une certaine transparence entre les échange, et une égalité entre les entreprises (entre celles déjà présentes sur le marché et celles voulant y accéder).

Dans le système dit du *grandfathering*, l'allocation se fait à titre gratuit, c'est-à-dire sans contrepartie financière.

Ce système s'est développé aux États-Unis dès les années 1970[939]. Un marché a été mis en place afin de contrôler les émissions de dioxyde de souffre (SO2).

Le marché a été créé par le Clean Air Act (CAA)[940]. Les quotas, distribués par autorisations administratives, permettent l'émission d'une quantité déterminée de SO2[941]. Les entreprises doivent respecter les quotas qui leur ont été alloués par l'administration.

Si un pollueur a trop de quotas par rapport à son besoin effectif, il peut, soit les épargner pour une année postérieure, soit les céder à une autre entreprise n'en disposant pas suffisamment. Des personnes privées, mais aussi

---

[938] GOSSERIES A., VAN STEENBERGHE V., « Pourquoi des marchés de permis à polluer ?», Paris, La Documentation française, *Problèmes Économiques*, n°2.863, 24 novembre 2004, p.29.

[939] Fonds Monétaire International,*Taxes, and tradable permits as instruments for controlling pollution: theory and practice,* Washington, IMF Working Paper, 13, 2000, p.40.

[940] LAITOS Jan G., *Natural resources law*, États-Unis, West group, Hornbook Series, 2002, p.67.

[941] Resources for the Future, *Experience with market-based environmental policy instruments*, Washington, Discussion paper, novembre 2001, p.27.

les organisations environnementales, peuvent acheter ces quotas, afin de les retirer du marché, et ainsi contribuer à une diminution progressive des émissions de SO2.

Par ailleurs, un système de mise aux enchères existe, afin que de nouveaux pollueurs puissent accéder au marché. Le contrôle est assuré par l'Allowance Tracking System (ATS) qui fonctionne comme un organisme bancaire[942].

2) Critiques du système

L'expérience américaine appelle deux remarques[943]. Tout d'abord, les répercussions environnementales sont importantes. Ensuite, la gestion et le contrôle sont bien assurés, car il y a peu de sources de SO2[944].

Cela est différent pour les gaz à effet de serre (GES). D'une part, l'impact environnemental des limitations des GES n'est pas simple à démontrer. D'autre part, le nombre d'entreprises concernées est beaucoup plus important et moins localisé. Enfin, à une grande échelle, il est difficile de rallier toutes les entreprises polluantes.

Le marché de permis à négocier ne pourra fonctionner que si certaines conditions sont réunies[945]. Le marché doit être assez vaste pour englober toutes les entreprises, afin qu'elles ne soient pas placées dans une situation

---

[942] OCDE, *Environmental related taxes and tradable permit system in practice*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.21.

[943] Pour une étude récente: BUZBEE William, « Clean Air Act dynamism and disappointments: lessons for climate legislation to prompt innovation and discourage inertia », États-Unis, *Washington University Journal of Law and Policy*, 2010, vol.2, pp.33-77. OSOFSKY Hari, « The future of environmental law and complexity of scale: federalism experiments with climage change under the Clean Air Act », États-Unis, *Washington University Journal of Law and Policy*, 2010, vol.2, pp.79-97.

[944] LAITOS Jan G., *Natural resources law*, États-Unis, West group, Hornbook Series, 2002, p.67.

[945] GODARD Olivier, HENRY Claude, « Les instruments des politiques internationales de l'environnement : la prévention du risque climatique et les mécanismes de permis négociables », in Conseil d'Analyse Économique, *Fiscalité de l'environnement*, Paris, La Documentation française, 1998, p.100.

concurrentielle défavorable. Il doit être mis en place de façon progressive, et durable, afin de laisser un temps d'adaptation aux opérateurs économiques. Un certain contrôle doit être assuré.

Les recettes budgétaires ne sont pas garanties[946]. Avec un système d'enchères, et *a fortiori* avec le *grandfathering*, la stabilité des finances publiques est en jeu, du moins, si l'on espère y trouver une source importante de financement.

Des incertitudes demeurent, pouvant faire fluctuer les prix. Les États peuvent revenir sur leurs engagements environnementaux. Ils peuvent avoir besoin d'argent, notamment lors de crise financière[947]. Ensuite, les États pourraient céder devant la pression des entreprises qui ne souhaitent pas que les prix soient trop hauts. Le risque d'entente entre les industriels est grand.

En théorie, il apparaît difficile d'appréhender de nombreux enjeux (compétitivité, cadre institutionnel, impact social, aspects distributifs[948]) de ces mécanismes. Cependant, ce système est vu comme un instrument économique efficace. Dans la pratique, c'est donc un système similaire qui a été adopté pour lutter contre les GES à l'échelle mondiale.

---

[946] BUREAU Dominique, « Economie des instruments de protection de l'environnement », Paris, *Revue Française d'Economie*, n°4, vol.XIX, p.98.

[947] Conseil d'Analyse Économique, *Politique climatique: une nouvelle architecture internationale*, Paris, La Documentation française, 2009, p.23.

[948] OCDE, *Permis transférables nationaux et politiques environnementales : conception et application*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001, pp.57-86.

B) LA FLEXIBILITÉ DES MÉCANISMES DU PROTOCOLE DE KYOTO

Le Protocole à la Convention-Cadre sur les Changements Climatiques, adopté à Kyoto le 10 décembre 1997[949], prévoit des engagements de réduction des gaz à effet de serre.

Sa mise en œuvre a été longue et semée d'embûches (1). Aujourd'hui, la réflexion du post-Kyoto mérite de s'inspirer de ses écueils (2).

1) Une lente mise en œuvre

Préconisée par Kyoto, la réduction des émissions mondiales des GES doit être de 5% par rapport aux taux de 1990, pour la période 2008-2012, afin de lutter contre le changement climatique. Des mécanismes ont été mis en place afin d'atteindre des objectifs de réduction d'émissions[950].

Depuis 2008, un marché international de droits d'émission de GES permet aux parties d'échanger des crédits alloués (art.17 du Protocole).

L'Union Européenne forme une « bulle » regroupant tous les pays membres. Elle s'est engagée, d'ici 2012, à réduire ses émissions de 8%. Paradoxalement, ce but semble à la fois difficile à atteindre, et dérisoire. Bien

---

[949] ONU, *Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques,* Kyoto, 1997. Conseil d'Analyse Économique, *Kyoto et l'économie de l'effet de serre*, Paris, La Documentation française, 2003. Sénat, *Le marché européen des marchés à polluer,* Paris, n°219, 2001-2002.

[950] En marge des droits d'émission, le Protocole prévoit d'autres mesures comme la Mise en Oeuvre Conjointe (MOC) pour développer les techniques propres, et le Mécanisme de Développement Propre (MDP) pour encourager l'industrie favorable à l'environnement dans les pays en développement. BOTHE M., SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la règlementation aux instruments économiques – Environmental policy : from regulation to economic instruments*, Pays-Bas, Académie de Droit International de La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, Les livres de droit de l'Académie, 2003, p.517.

évidemment, cet objectif ne tient pas compte de la croissance économique et de la crise.

Il a fallu attendre le 16 février 2005 pour voir le texte entrer en vigueur, grâce à la ratification de la Russie, en novembre 2004[951].

Mais tous les États n'ont pas signé, ratifié ou appliqué le Protocole[952]. Par ailleurs, certains l'ont ratifié tout en émettant des réserves. « C'est un joli tour de passe-passe juridique »[953].

2) Les faiblesses du système

Cette entrée en vigueur ne saurait occulter les faiblesses du système.

Les États-Unis, pays généralement hostile aux engagements internationaux contraignants, n'ont pas encore ratifié le texte. Or, ils rejettent à eux seuls quasiment un quart des émissions mondiales de CO2. Ils considèrent que le système n'est pas égalitaire, dans la mesure où il ne prévoit pas de système spécifique envers les pays en développement.

Il est vrai que la Chine est le plus important pollueur en matière de CO2 rejeté. Il existe, au demeurant, d'énormes différences entre les pays : un

---

951 ONU, *Statut de ratification et déclarations liées au Protocole de Kyoto*, 14 janvier 2009.

952 « La ratification par la République française du Protocole de Kyoto à la convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques, du 11 décembre 1997, doit être interprétée dans le cadre de l'engagement souscrit conformément à l'article 4 du Protocole par la Communauté européenne, dont elle est indissociable. Elle ne rend donc pas applicable ce Protocole aux territoires de la République française, auxquels le Traité instituant la Communauté européenne n'est pas applicable. Toutefois, et conformément à l'article 4 para. 6 du Protocole, la République française demeure individuellement responsable du niveau de ses propres émissions dans le cas où le niveau total cumulé des réductions d'émissions ne pourraient être atteints. » ONU, *Déclarations et réserves au Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques,* Kyoto, 1997.

953 AGNIEL Guy, « La Nouvelle-Calédonie et l'élaboration du droit international », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, Actes de Colloque : Le droit de l'environnement en Nouvelle-Calédonie : état des lieux et perspectives, numéro spécial, 2007, p.26.

Américain émet 19 tonnes de CO2 par an, contre 5,8 pour un Français, 4,5 pour un Chinois, 1,1 pour un Indien et 0,2 pour un Camerounais[954].

Il serait souhaitable de prévoir un système plus adéquat et novateur[955]. Cela ne semble pas facile à envisager, car cela pourrait freiner le développement de certains pays.

Même si l'on revoyait le Protocole au profit d'un système de marché de permis plus égalitaire pour tous les pays, développés ou non, il n'est pas sûr que les plus pollueurs ratifieraient le Protocole. Les récents échecs de Copenhague en 2009, et de Cancún en 2010, illustrent, hélas, cette crainte.

Un autre écueil majeur est celui de l'exclusion du marché de certains secteurs responsables d'importantes pollutions. Aujourd'hui, les États sont invités à trouver des solutions, qu'il s'agisse de permis (élargissement des marchés actuels)[956] ou d'une taxe sur les émissions.

Il a été remarqué qu'un État n'est partie à une convention internationale que lorsque certaines conditions sont respectées. Les coûts engendrés par le traité doivent être équitablement répartis entre les membres. Il ne doit pas être demandé à l'État de transférer ses connaissances technologiques, et la convention doit prévoir des mécanismes d'assistance et de mises en œuvre[957].

---

[954] Agence Internationale de l'Énergie (AIE), *Energy Emissions from Fuel Combustion*, Paris, IEA-AIE, 2010, pp.95 et s..

[955] La création d'un régime juridique pour la couche d'ozone est proposée. JURGIELEWICZ Lynne, *Global environmental change and international law – Prospects for progress in a legal order*, États-Unis, University Press of America, 1996, p.170.

[956] Commission européenne, *Stepping up international climate finance: a European blueprint for the Copenhagen deal*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.3 et p.9.

[957] DEGARMO Denise K., *International environmental treaties and state behavior – factors influencing cooperation*, États-Unis, Royaume-Uni, Routledge New York and Londres, Studies in International Relations, Taylor and Francis Group, 2005, p.95.

Cependant, le Protocole devait réduire significativement les émissions de GES. Mais est-il, pour autant, une réponse durable au réchauffement climatique?

II) L'APPLICATION COMMUNAUTAIRE DES MARCHÉS INTERNATIONAUX

Le système de marchés négociables du Protocole de Kyoto est une réelle contrainte pour les États signataires. L'Union n'a pas attendu l'entrée en vigueur du Protocole pour mettre en route le mécanisme du marché[958]. Dès 1998, dans sa stratégie communautaire post Kyoto[959], la Commission étudie les moyens de mise en œuvre d'un mécanisme de marché. Le Livre Vert sur l'établissement d'un système d'échange de droits d'émission des GES[960] ouvre le débat à l'échelle communautaire.

Le marché de permis de l'Union Européenne (A) a montré ses défaillances à plusieurs reprises (B).

A) LE MARCHÉ EUROPÉEN DE PERMIS (EU ETS)

Le 13 octobre 2003, la directive établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union, est adoptée[961]. Les quinze anciens

[958] PAQUES M., « La directive 2003/87/CE et le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté Européenne », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, nº2, avril/juin 2004, p.249.

[959] Commission Européenne, Communication sur le changement climatique : Vers une stratégie communautaire post-Kyoto, non publiée, COM(98)353, 1998.

[960] Commission Européenne, « Marché de droits à polluer : les propositions du Livre vert », Paris, La Documentation française, *Problèmes Économiques*, nº2.662, 26 avril 2000.

[961] Directive 2003/87/CE du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE, *JOUE*, 25 octobre 2003, pp.32-46.

pays membres de l'UE doivent réduire leurs GES de 8%, les dix nouveaux de 6 à 8%[962]. Au sein même de l'UE, il existe des disparités.

La directive a mis en place, au 1er janvier 2005, un marché de droits à polluer (ETS en jargon communautaire). Cela concerne les GES provenant des secteurs de l'énergie, de la production et la transformation des métaux ferreux, de l'industrie minérale, et d'autres activités, comme les industries de fabrication de pâte à papier, papier et carton.

Dans certains cas, son association avec la directive de 1996 relative à la prévention et la réduction intégrées à la pollution (IPPC) est préconisée[963].

Des Plans Nationaux d'Allocation de Quotas (PNAQ) sont établis[964]. Chaque État décide du nombre de quotas qu'il souhaite allouer à ses entreprises dans le cadre fixé par le Conseil de l'Union européenne.

Le système mis en place est celui du *grandfathering*. Les États ont attribué 95% (voire davantage) des quotas de façon gratuite, afin de faciliter la mise en route du mécanisme. Par la suite, le pourcentage a été légèrement réduit à 90%[965].

Chaque pollueur, voulant rejeter des GES, doit se munir d'une autorisation administrative échangeable sur les marchés national et européen. Chaque année,

---

[962] Conseil de l'Union européenne, Décision 2002/358/CE du 15 avril 2002 relative à l'approbation du Protocole de Kyoto, *JOUE*, 15 mai 2002, p.1, et Conseil de l'Union européenne, et décision 2006/944/CE du 14 décembre 2006 relative à l'approbation du Protocole de Kyoto pour les nouveaux membres, *JOUE,* 16 décembre 2006, p.87.

[963] Directive 1996/61/CE du 24 septembre 1996, *JOUE*, 10 octobre 1996, pp.26-40.

[964] Les PNAQ ont été adoptés pour une première période de 2005 à 2008, puis renouvelés tous les cinq ans. Voir: Commission européenne, *Communiqué de presse : Echange de quotas d'émissions : la Commission a adopté aujourd'hui une décision concernant le plan national d'allocation des quotas du Danemark pour la période 2008-2012*, Bruxelles, 31 août 2007.

[965] La directive autorise les États à vendre aux enchères jusqu'à 5% des quotas pour 2005- 2007 et 10% pour 2008-2012. Seuls la Hongrie, le Danemark, l'Irlande et la Lituanie ont choisi de les vendre, les autres ont opté pour une allocation. En 2008-2012, huit pays ont eu recours aux enchères (1,9% de l'allocation totale), notamment l'Allemagne (10% des émissions par an), le Royaume-Uni (7%) et l'Italie (5,4%). Directive 2003/87/CE du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE, *JOUE*, 25 octobre 2003, pp.32-46, art. 10.

l'entreprise polluante doit déclarer le taux d'émission de GES pour obtenir des quotas. Cette déclaration est contrôlée, à ses frais, auprès d'un organisme indépendant, et soumise pour validation, auprès de l'inspecteur des installations classées, qui peut prononcer des sanctions[966].

Un quota représente le droit d'émettre une tonne de CO2. Pour chaque tonne excédentaire émise, l'entreprise doit payer une amende de 100 euros[967].

Ce système est appelé à évoluer. Dès 2013, le système du *grandfathering* doit être abandonné au profit du système payant[968].

B) LES DÉRIVES D'UN SYSTÈME

L'UE ayant adopté un mécanisme pour réduire ses gaz à effet de serre, les États membres[969] doivent appliquer le Protocole de Kyoto.

La prise de conscience au niveau européen est bien réelle, mais les actions restent faibles. Les produits des enchères du marché devraient réellement financer l'adaptation au changement climatique[970]. Or, même si le système s'étend progressivement à différents domaines, dont l'aviation dès 2012, il ne concerne pas certains secteurs diffus (agriculture, logements…)[971].

---

[966] LANOY L., « La création dans le code de l'environnement d'un marché de gaz à effet de serre », *Droit de l'environnement*, n°119, juin 2004, p.113.

[967] Art. 229-18 II 3ème al. du Code de l'Environnement.

[968] Directive 2009/29/CE du 23 avril 2009 afin d'améliorer et d'étendre le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, *JOUE*, 5 juin 2009, pp.63-87.

[969] Notre étude se portera uniquement sur la France. Mais voir par exemple pour l'Espagne : MARIN Fernando Fernandez, « Taxation in Spain and the EU as an instrument of the Kyoto Protocol », États-Unis, *Journal of Energy Natural Resources Law*, vol.19, n°1, 2001, pp.1-15. BONELL COLMENERO Ramon, « El Protocol de Kioto y la tributación ambiental », Espagne, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2007, pp.71-101. LABANDEIRA Xavier, LABEAGE M. José, RODRIGUEZ Miguel, « Green tax reforms in Spain », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 14-5, septembre/octobre 2004, pp.290-299.

[970] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.15.

[971] Assemblée Nationale, *Rapport sur la fiscalité écologique*, Paris, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n°1935, 2009, p.18.

Mais ce marché de permis fait l'objet de nombreuses divergences juridiques et fiscales (1) dont les tentatives de fraudes sont l'illustration des carences du système (2).

1) Les divergences de qualification juridique

À l'échelle communautaire, le traitement juridique et fiscal de ces quotas[972] n'est pas harmonisé[973].

Le quota de CO2 constitue à la fois un instrument réglementaire, permettant de remplir les obligations environnementales du Système Européen d'Echanges de Quotas de Gaz à Effet de Serre (SCEQE), et un objet qui a vocation à s'échanger au sein de l'UE.

Ce double usage représente une « véritable gageure du point de vue juridique »[974]. Ce nouvel objet juridique constitue une « révolution dans le mode traditionnel de relations entre l'administration et les administrés »[975].

L'absence de norme européenne a induit une certaine hétérogénéité du statut juridique. Selon l'Allemagne, les quotas de CO2 ne sont pas des valeurs mobilières. Le Royaume-Uni a repris les termes européens, tout en soulignant le lien étroit qui existe entre l'objet « quota » et le système fiscal. Seule la Roumanie a qualifié les quotas d'instruments financiers. La Grèce et la Belgique ont rattaché les quotas à des autorisations administratives. Enfin, l'Autriche, le

---

[972] Commission européenne, *Tax treatment of ETS allowances: options for improving transparency and efficiency*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010, p.5.

[973] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, n°543, 2009, p.101.

[974] Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *La régulation des marchés du CO2*, Paris, Rapport de la mission, La Documentation française, 2010, p.57.

[975] GIULDJ Sylvie, « Les quotas d'émission de gaz à effet de serre : la problématique de la nature juridique des quotas et ses implications en matière comptable et fiscale », Paris, *Bulletin Joly Bourse*, 01 janvier 2004, n°1, p.22.

Danemark, l'Espagne, Malte et les Pays-Bas qualifient les quotas de biens[976]. De très nombreux États membres n'ont pas encore tranché la question[977].

Selon le droit français, les quotas d'émission sont des immobilisations incorporelles.

Le plan français permet d'épargner les quotas non utilisés d'une période sur l'autre (2005-2007, 2008-2012) selon la pratique du « banking». Si un exploitant dispose de quotas excédentaires à la fin de la première période, ces derniers seront réaffectés en plus de l'allocation versée au titre du second plan. Le gouvernement s'est réservé la possibilité de limiter le montant épargné. Or, le quota étant qualifié de droit de propriété, toute atteinte à ce droit par l'État entraînera une indemnisation au profit des exploitants des installations.

Certaines entreprises disposent d'un trop grand nombre de quotas, du à la part d'arbitraire lors de la distribution des quotas. Elles n'ont pas besoin de faire d'effort environnemental.

L'entreprise, selon les pays, doit restituer le quota dépensé l'année suivante. Les entreprises peuvent-elles déduire les quotas de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (dont l'harmonisation est toujours bloquée)? Si oui, comment traiter fiscalement les quotas stockés? Le traitement fiscal ne doit pas se révéler une entrave aux libertés communautaires.

Concernant les amendes, la question de la déductibilité se pose aussi[978].

---

[976] Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *La régulation des marchés du CO2*, Paris, Rapport de la mission, La Documentation française, 2010, p.61.

[977] Bulgarie, Estonie, Finlande, Irlande, Lituanie, Pologne, Slovaquie, Italie, Slovénie, Suède. Commission européenne, Communication concernant les décisions de la Commission, du 7 juillet 2004, concernant les plans nationaux d'allocation de quotas d'émission de gaz à effet de serre notifiés par l'Autriche, le Danemark, l'Allemagne, l'Irlande, les Pays-Bas, la Slovénie, la Suède et le Royaume-Uni conformément à la directive 2003/87/CE, non publiée, 7 juillet 2004, et Communication concernant les décisions de la Commission du 20 octobre 2004 concernant les plans nationaux d'allocation de quotas d'émission de gaz à effet de serre notifiés par la Belgique, l'Estonie, la Finlande, la France, la Lettonie, le Luxembourg, le Portugal et la République slovaque conformément à la directive 2003/87/CE, non publiée, 10 octobre 2004.

[978] Commission européenne, *Tax treatment of ETS allowances: options for improving transparency and efficiency*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010, p.33.

Ce manque d'uniformité contribue à faire apparaître la double taxation[979]. Ces problèmes juridiques, qu'il convient de régler rapidement, concourent au développement de la fraude.

2) Les tentatives de fraude

Le manque de cohérence juridique et fiscale met à jour les limites du système.

En matière fiscale, les permis à titre onéreux devaient être soumis à la TVA. Le mécanisme en jeu a été celui d'une fraude à la TVA de type « carrousel », qui se fonde sur le régime fiscal applicable aux transactions transfrontalières entre deux pays de l'Union européenne. Les entités incriminées acquéraient des volumes élevés de quotas, auprès de fournisseurs établis dans un autre État membre, avant de les revendre sur le marché national : l'acquisition extérieure des droits donnait lieu à collecte et déduction immédiate de la taxe par l'acquéreur, selon la procédure d'auto-liquidation, c'est-à-dire sans décaissement effectif accompagnant la déclaration de TVA.

Suite à ces constats[980], l'administration fiscale française les déclare exempts[981].

Un dispositif de régulation du marché fait défaut[982]. Une organisation stricte entraîne des contrôles et sanctions pour limiter les fraudes[983]. Durant presqu'un mois, en ce début 2011, le marché a du être fermé pour cause de

---

[979] Commission européenne, *Ibid*., p.46.

[980] L'affaire qui date de mi-2008 n'est révélée qu'en décembre de la même année. Europol, *Carbon credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European taxpayers*, La Haye, 10 décembre 2009.

[981] Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique, *Bulletin Officiel des Impôts n°58,* Direction Générale des Finances Publiques, 3 L-1-06, 10 juin 2009.

[982] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.34.

[983] Commission européenne, *Communiqué de presse* : *Update on transitional measures : EU ETS registry system*, Bruxelles, 3 février 2011.

fraudes. Des voleurs ont piraté les comptes d'entreprises. Des permis ont été volés pour être revendus plus tard sur le marché. Quatorze États ont été concernés. Rien qu'en République Tchèque, le montant total de perte s'élèverait à 7 millions d'euros.

Afin d'éviter la création d'un nouvel organe de contrôle, l'Autorité des Marchés Financiers est proposée pour la similitude entre marchés de quotas et marchés financiers[984].

Enfin, l'éventualité d'une bulle financière n'est pas exclue[985].

De nombreux problèmes existent, quant à la mise en pratique du système. Néanmoins, l'UE accomplit avec le Programme Européen sur le Changement Climatique (PECC), un acte « novateur et important dans la lutte contre le changement climatique […] qui suffira [peut-être] à convaincre les plus réticents »[986]. Les difficultés pratiques des marchés de permis[987] qui touchent l'UE de plein fouet, ne doivent pas occulter ses engagements internationaux. Face à l'impasse actuelle des négociations internationales[988], et afin de mettre en place des législations environnementales strictes, l'UE doit prévoir un ajustement des taxes aux frontières.

---

[984] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, n°543, 2009, p.106.

[985] Assemblée Nationale, *Rapport sur la fiscalité écologique*, Paris, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n°1935, 2009, p.18. TELLER M., « Les marchés financiers, régulateurs de la politique environnementale », Paris, *Bulletin Joly Bourse*, 01 mai 2005, n°03, p.211.

[986] LANOY L., « La création d'un marché mondial des émissions de gaz à effet de serre », *Droit de l'environnement*, n°115, janvier/février 2004, p.17.

[987] Toutefois, le marché des droits d'émission a pu être qualifié de « bien conçu ». Conseil d'Analyse Économique, *Politique climatique: une nouvelle architecture internationale*, Paris, La Documentation française, 2009, p.20.

[988] DE PERTHIUS Christian, DELBOSC Anaïs, « Négociations climatiques: les enjeux du post-Copenhague », France, L'Économie politique, avril 2010, pp.70-81.

SECTION II - LE COROLLAIRE DE L'AJUSTEMENT DES TAXES AUX FRONTIÈRES

Depuis les années 1970, se pose la question de l'environnement impactant le commerce international[989]. Celle-ci ne soulève pas d'antagonisme[990].

Les nombreux problèmes qui peuvent émerger en matière commerciale sont réglés par l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC). Ce système lié à l'action des États, ou à leur manque d'action, institue un sous-système du droit international public[991].

Un pays qui impose des exigences à ses producteurs, peut vouloir demander des exigences équivalentes aux fabricants des produits qui entrent sur le marché national. Il doit en ce cas, respecter les règles du traitement national et de la nation la plus favorisée de l'OMC, qui assurent que la règle est la même pour tous les producteurs et importateurs, quel que soit le pays d'origine des produits.

Les produits importés « ne seront pas soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale en ce qui concerne (…) tous les règlements (…) affectant la vente, la mise en vente,

---

[989] OMC, *Taxes et impositions appliqués à des fins de protection de l'environnement – Ajustements fiscaux aux frontières*, Comité du commerce et de l'environnement, 2 mai 1997; OMC, *Commerce et environnement*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2000; OMC, *Le commerce et l'environnement à l'OMC*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2004; OMC, *National environmental policies and multilateral trade rules*, Economics Research and Statistics Division, Staff working paper, janvier 2004; OMC, PNUE, *Commerce et Changement climatique*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009; OMC, *Rapport sur le commerce mondial: Le commerce des ressources naturelles*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2010.

[990] Ce mythe est le plus souvent entretenu par les politiques qui trouvent là un argument à la perte de compétitivité. CHARNOVITZ Steve, « The Law of Environmental « PPMs » in the WTO: Debunking the Myth of Illegality », États-Unis, *Yale Journal of International Law*, vol.27, pp.59-110, 2002, p.103.

[991] Il y a un sous-système quand la règle considérée contient à la fois les normes primaires définissant les obligations des États, et les règles secondaires déterminant les conséquences propres des manquements à ces normes primaires. ONU, « Troisième rapport sur le contenu, les formes et les degrés de la responsabilité internationale », New York, *Annuaire de la Commission de Droit International*, 1982, vol. II, 1ère partie, p.38.

l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur »[992].

Avec ses règles, l'OMC entend prévenir les mesures protectionnistes[993].

En tant qu'organisation internationale, l'UE est un organe à part entière. En matière environnementale, elle ratifie de nombreux textes et notamment le Protocole de Kyoto. Mais en matière commerciale, pour aller plus loin, l'UE se substitue *de facto* à ses États membres au sein des Accords du GATT (General Agreement on Tariffs and Trade)[994].

Dès lors, marchés de permis et fiscalité, non exclusifs[995], forment un système hybride[996]. L'exploitation totale des règles de l'OMC, applicable aux frontières européennes, s'impose.

L'ajustement des taxes aux frontières permet la reconnaissance des préoccupations environnementales (I).

L'application de cette théorie en fiscalité environnementale, aux frontières de l'UE, est une simple question d'opportunité (II).

---

[992] OMC, *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 1994, art. III 4.

[993] HERDIN-WINTER J., *The Relevance of WTO Law for tax matters*, Linde, 2006.

[994] La substitution de l'UE à ses États membres est une substitution *de facto* et non *de jure*. La Cour de Justice de l'Union Européenne reconnaît que : « dans toute sa mesure où, en vertu du traité CEE, la Communauté a assumé des compétences précédemment exercées par les États membres, dans le domaine de l'application de l'Accord général, les dispositions de cet accord ont eu pour effet de lier la Communauté ». CJUE, International Fruit Company NV et autres c. Produktschap voor Groenten en Fruit, 21-24/72, *Rec*., 1972, p.1219. Cependant, cette substitution *de facto* n'est qu'une exception.

[995] Commission européenne, *Innovative financing at a global level*, Bruxelles, Commission staff working document, 2010, p.33.

[996] Conseil d'Analyse Économique, *Politique climatique: une nouvelle architecture internationale*, Paris, La Documentation française, 2009, pp.265 et 269.

I) COMPLEXITÉ DES AJUSTEMENTS DE TAXES AUX FRONTIÈRES

Les produits nationaux et importés peuvent être en compétition. S'ils ne sont pas taxés de la même façon, la taxation est dissimulée, de sorte que la production domestique est protégée.

Dans ce contexte, un ajustement des taxes aux frontières[997] (plus connu sous le nom anglais: *border tax adjustment*, *BTA*)[998] sur les importations et les exportations[999] est possible. Ce double mécanisme de taxe compensatoire sur les importations et d'exemption à l'exportation[1000], est destiné à faciliter le commerce et les échanges internationaux[1001].

Les ajustements des taxes reposent sur des règles de base (A). Leur application est délicate (B).

A) DES PRINCIPES DE BASE

L'ajustement des taxes aux frontières est une large théorie, pouvant s'appliquer à différentes taxes. Ces ajustements ne sont pas discriminatoires, car ils permettent d'imposer de la même façon, les biens produits sur le territoire et les biens consommés.

---

[997] Aussi appelé Ajustement Fiscal aux Frontières (AFF). OCDE, *The political economy of environnementally related taxes*, Paris, Center for tax policy and administration, OCDE environment directorate, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.97.

[998] ROSENDHAL Roger W., « Border tax adjustments: problems and proposals », États-Unis, *Law and Policy in International Business*, 1970, nº2, p.88.

[999] QURESHI Asif Hasan, *The Public international law of taxation: Text, cases and materiels*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, 1994, p.160.

[1000] De tels ajustements étaient déjà pratiqués dès la fin du XVIIIème siècle, par exemple, sur les produits importés aux États-Unis. Le Whiskey Act, passé par le premier Congrès américain, le 3 mars 1791 instaura une taxe fédérale sur les alcools distillés et une exemption sur le whisky destiné à l'exportation. Cette loi engendra par ailleurs la Whiskey Rebellion de 1794.

[1001] On retrouve dans la convention fiscale internationale entre la France et le Royaume-Uni de 1882 une taxation similaire sur les importations.

Afin d'éviter une double taxation (dans le cas où l'exportateur appliquerait le principe d'origine des biens et l'importateur, celui de destination), ou une absence de taxation (dans le cas où l'exportateur appliquerait le principe de destination des biens, et l'importateur celui d'origine), les ajustements des taxes aux frontières peuvent être appliqués.

Les ajustements fiscaux aux frontières ne font pas obstacle aux principes fondamentaux de destination et d'origine des biens[1002].

Selon le principe de destination des biens[1003], tous les biens consommés dans la juridiction fiscale, sont taxés de la même façon ; peu importe le lieu de production.

Pour mettre en œuvre le principe de destination, les importations doivent être taxées comme les produits domestiques, alors que les exportations ne sont pas taxées.

Selon le principe d'origine des biens, tous les biens produits dans la même juridiction fiscale sont taxés selon le même barème, peu importe le lieu de consommation.

Le principe d'origine des biens taxe les produits exportés comme les produits domestiques. Cela est désavantageux, si les importations proviennent d'une juridiction appliquant le principe de destination. La juridiction de production peut ne pas taxer ses exportations, afin que ses produits ne soient pas taxés plus lourdement que les produits locaux de l'autre juridiction.

[1002] KRAUSS Melvyn B., « Border Tax Adjustments: a potential transatlantic trade dispute », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, 1976, vol.10, n°7, p.145.

[1003] Le principe de destination fut défini par Ricardo dès le XIX^{ème} siècle. Une prime accordée à l'exportation du blé tend à baisser le prix pour le consommateur étranger, mais n'a point d'effet permanent sur son prix dans les marchés de l'intérieur. RICARDO David, *Œuvres complètes*, Traduction CONSTANCIO, FONTEYRAUD, Paris, Guillaumin et Cie Librairie, 1847 p.279.

Il existe deux méthodes d'ajustements des taxes aux frontières.

L'ajustement des taxes aux frontières, selon le principe de destination, est une combinaison des subventions à l'exportation et des taxes à l'importation pour avoir un taux identique.

L'ajustement des taxes aux frontières, selon le principe de production, est implicite, dans la mesure où il n'existe pas réellement de mesures à la frontière des États.

B) UNE APPLICATION DÉLICATE

Ces règles de base, complexes, entraînent un certain nombre de difficultés pratiques[1004]. C'est notamment le cas lorsque les taxes sont appliquées sur la production (1) ou sur les produits (2).

1) Taxes sur la promotion

Il est souvent difficile de calculer le fardeau fiscal réel des biens, lors de leur processus de production.

La fiscalité directe est payée par le producteur, alors que la fiscalité indirecte est payée par le consommateur. En droit du commerce international, il est plus facile d'ajuster les taxes dues par le consommateur que celles dues par le producteur[1005]. En général, les taxes directes et indirectes peuvent être comparées, dans la mesure où elles font peser théoriquement le même impact sur

[1004] MURASE Shinya « Extraterritorial application of domestic environmental law: Perspectives from international economic law on transnational environmental issues », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 253, 1995, p.405.

[1005] DEMARET Paul, STEWARDSON Raoul, « Border tax adjustments under GATT and EC law and general implications for environmental taxes », Pays-bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 28, n°4, 1994, p.16.

la production[1006]. Elles sont aisément interchangeables, que l'on taxe le travail ou le bien.

Mais des cas de discriminations, dans une économie de marché, peuvent apparaître, car les taxes directes et indirectes n'ont pas le même impact[1007].

Une taxe indirecte sur la production pourra être ajustée dans la mesure où elle est imposée directement au producteur. Ce sera le cas des taxes appliquées aux diverses étapes de la production.

Seules les taxes appliquées sur les biens, incorporés au produit exporté, peuvent être ajustées lors de l'exportation. Lorsque les éléments sont physiquement incorporés, il est aisé d'évaluer les taxes payées, et donc l'ajustement.

Le moment où un élément cesse d'être indépendant, pour être incorporé au produit final, est crucial. La question se pose lorsqu'un élément a été utilisé lors du processus de production (par exemple, le carburant)[1008].

Les taxes imposées sur les éléments incorporés dans le produit final, et sur l'énergie utilisée, peuvent être ajustables. Un tel ajustement reste compliqué à mesurer.

En outre, cet ajustement fiscal varie d'un bien à l'autre. Les arguments protectionnistes peuvent être soulevés.

[1006] KRAUSS Melvyn B., « Border Tax Adjustments: a potential transatlantic trade dispute », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, 1976, vol.10, n°7, p.150.

[1007] SCHON Wolfgang, « World Trade Organization Law and Tax Law », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2004, p.291.

[1008] DEMARET Paul, STEWARDSON Raoul, « Border tax adjustments under GATT and EC law and general implications for environmental taxes », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 28, n°4, 1994, p.23.

Chaque bien importé doit bénéficier d'un ajustement selon sa provenance. En effet, les modes de production varient d'un État à l'autre, et évoluent rapidement avec l'arrivée de nouvelles technologies[1009].

La fixation d'un ajustement à la seule vue du produit fini, ne serait pas une solution juste, dans la mesure où l'on ignorerait simplement les taxes sur les étapes de la production (énergie et matières premières). Un ajustement doit être prévu pour chaque bien importé: un vrai casse-tête administratif[1010].

Cet ajustement est donc délicat pour ces taxes à la production, qualifiées à juste titre, d'occultes[1011]. Ces taxes à la consommation sont payées au titre des biens d'équipement, des matières auxiliaires ou des services utilisés dans la fabrication ou le transport des produits eux-mêmes. Les taxes perçues sur la publicité sur les machines et sur le transport, illustrent ces propos.

De là, il suit que fixer de façon arbitraire un ajustement des taxes, semble la solution la plus viable du point de vue de l'administration. Mais cet ajustement doit rester raisonnable, afin de ne pas être une politique protectionniste déguisée.

2) Taxes sur les produits

La question d'une taxe sur les produits soulève le problème de la définition des produits similaires. L'expression « produits similaires » n'est pas définie.

L'OMC compare les produits similaires selon différents critères. L'interprétation de cette formule est examinée au cas par cas. Seront

---

[1009] OCDE, *Environmental related taxes and tradable permit system in practice*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.26.

[1010] GOH Gavin, « The World Trade Organization, Kyoto, and energy tax adjustments at the border », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade Law*, 2004, vol. 38, n°3, p.422.

[1011] OMC, *Border Tax Adjustments*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2 décembre 1970, para. 15.

équitablement évalués, dans chaque espèce, les différents éléments qui permettent de reconnaître un produit « similaire ». Certains critères ont été suggérés à cet effet : utilisations finales du produit sur un marché donné, goûts et habitudes des consommateurs, variables d'un pays à un autre, propriétés, nature et qualité du produit[1012].

Au demeurant, deux produits qui ne sont pas semblables peuvent être en concurrence.

Une étude attentive est primordiale, afin que ceux-ci soient taxés de manière identique. « 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. En outre, aucune partie contractante n'appliquera, d'autre façon, de taxes ou autres impositions intérieures, aux produits importés ou nationaux d'une manière contraire aux principes énoncés au paragraphe premier. »[1013].

Si les règlementations et la fiscalité ne doivent pas discriminer des produits en concurrence sur un même marché, certaines exceptions existent cependant.

[1012] OMC, *Border Tax Adjustments*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2 décembre 1970, para. 18. Définition reprise par l'Organe d'appel, dans dans les affaires suivantes Japon - Taxes sur les boissons alcooliques (*Rapport de l'Organe d'appel Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, adopté le 1er novembre 1996, p.22) et Canada - Certaines mesures concernant les périodiques (*Rapport de l'Organe d'appel Canada - Certaines mesures concernant les périodiques*, p.23).

[1013] OMC, *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 1994, partie II, art.III.2.

II) ÉLIGIBILITE DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE À L'AJUSTEMENT AUX FRONTIÈRES

Dès le Préambule des Accords de l'OMC, les États « reconnaiss[ent] que leurs rapports dans le domaine commercial et économique doivent être orientés vers le relèvement des niveaux de vie, la réalisation du plein emploi et d'un niveau élevé et toujours croissant du revenu réel et de la demande effective, la pleine utilisation des ressources mondiales et l'accroissement de la production et des échanges de produits »[1014].

Un équilibre doit être trouvé entre les obligations liées au commerce international et les obligations non liées au commerce, telles que la protection de l'environnement, la santé et les ressources naturelles[1015]. Et pour cela, il n'existe pas de règle générale[1016].

Les mesures ne doivent pas résulter soit d'une discrimination arbitraire ou injustifiable entre les États où les mêmes conditions existent, soit d'une restriction déguisée au commerce international.

Cela est analysé au regard de trois critères : la discrimination arbitraire entre les pays où les mêmes conditions existent; la discrimination injustifiable entre les pays où les mêmes conditions existent; et troisièmement, la restriction déguisée au commerce international. Les trois critères doivent être réunis.

[1014] OMC, *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 1994, p.1.

[1015] Et ce, d'autant plus dans un contexte de changement climatique. GREEN Andrew, « Trade rules and climate change subsidies », Royaume-Uni, *World trade review*, 2006, vol. 5 n°3, pp.377-414. LODEFALK Magnus, STOREY Mark, « Climate measures and WTO rules on subsidies », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade Law*, février 2005, vol.39, n°1, pp.23-44.

[1016] REVESZ Richard L., SANDS Philippe, STEWART Richard B., *Environmental law, the economy and sustainable development: the United States, the European Union, and the international community*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 2000, p.124.

« Premièrement, l'application de la mesure doit entraîner une discrimination. […] Cette discrimination diffère, par sa nature et sa qualité, de la discrimination dans le traitement des produits qui a déjà été jugée incompatible avec l'une des obligations de fond contenues dans le GATT de 1994 […]. Deuxièmement, la discrimination doit être de nature arbitraire ou injustifiable. […] Troisièmement, cette discrimination doit se produire entre les pays où les mêmes conditions existent. » [1017].

Tout l'enjeu des négociations internationales réside dans l'existence d'un lien entre la fiscalité environnementale, appliquée aux produits importés, et le respect des normes environnementales. Le fardeau fiscal des produits importés doit être aussi important que celui des produits nationaux soumis à des normes environnementales plus strictes.

Dans cette optique, l'ajustement des taxes aux frontières peut être justifié pour la fiscalité environnementale, prise en application du principe pollueur payeur (A). De même, en matière énergétique, un ajustement aux frontières pourraît se réaliser (B).

A) LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE : EXCEPTION DE L'ARTICLE XX ?

L'article XX, inchangé depuis 1947[1018], précise que « rien […] 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; […] g) se rapportant à la conservation des ressources naturelles épuisables, si de telles

[1017] OMC, *États-Unis: Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes, Rapport de l'organe d'appel*, 12 octobre 1998, para. 150.

[1018] FAUCHALD Ole Kristian, *Environmental taxes and trade discrimination*, Royaume-Uni, International Environmental Law and Policy Series, Kluwer Law International, 1998, p.304.

mesures sont appliquées conjointement avec des restrictions à la production ou à la consommation nationales. »[1019].

Pour être acceptées, les mesures environnementales doivent remplir trois critères cumulatifs: elles doivent avoir été mises en œuvre pour protéger l'être humain, animal ou végétal, ou la santé, être nécessaires pour atteindre cet objectif, et enfin répondre aux considérations de l'article XX des règles de l'OMC[1020].

L'organe d'appel a précisé que plus l'intérêt ou les valeurs communes, que la mesure est censée protéger, « sont vitaux ou importants, plus il sera facile d'admettre la nécessité » de la mesure. Plus la mesure favorise la réalisation de l'objectif poursuivi, plus il sera facile de la considérer comme nécessaire[1021].

La fiscalité environnementale, en tant qu'application du principe pollueur payeur, peut être une forme déguisée de protectionnisme[1022] dans le cas où elle favorise les produits non polluants domestiques, et taxe les produits polluants importés.

Les ajustements des taxes aux frontières sont-ils autorisés par le droit du commerce international en matière environnementale? Des mesures méritent d'être mises en œuvre[1023], même si elles risquent d'aboutir à l'intervention de l'Organe de Règlement des Conflits[1024].

[1019] OMC, *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 1994.

[1020] Voir annexe 6.

[1021] OMC, *Corée: Viande de bœuf, Rapport de l'organe d'appe*l, 31 juillet 2000, para. 162-164.

[1022] QUICK Reinhart, LAU Christian, « Environmentally motivated tax distinctions and WTO law », Royaume-Uni, *Journal of International Economic Law*, Oxford University Press, vol. 6, juin 2003, pp.319.

[1023] La santé et l'environnement sont devenus plus importants que le commerce. MEIER Mike, « GATT, WTO, and the environment: to what extent do GATT/WTO rules permit member nations to protect environment when doing so adversely affects trade?», États-Unis, *Colorado Journal Of International Environmental Law and Policy*, vol.8, n°2, 1997, p.282.

[1024] BIERMANN Franck, BROHM Rainer, « Border adjustments on energy taxes: a possible toll for European policymakers in implementing the Kyoto Protocol? », Berlin, *DIW*, 2005, n°2, p.254.

Les mesures fiscales sur la production (1) et sur le produit (2) ne doivent en aucun cas être ambigües[1025].

1) Taxes environnementales sur la production

En matière environnementale, les problèmes se posent lorsque les taxes sont imposées sur les processus de production, sur les produits et/ou les matières premières entrant dans la fabrication.

La « fenêtre environnementale »[1026] de l'Accord sur les subventions et les mesures équivalentes, n'interdit pas les ajustements des taxes aux frontières, même s'ils peuvent être considérés comme des subventions illégales[1027].

Afin de prouver leur légalité, deux types d'éléments sont apportés.

Premièrement, les producteurs peuvent prouver leurs niveaux d'émissions polluantes. Si cette preuve ne peut être apportée de manière fiable, le pays importateur doit s'assurer que le producteur a utilisé la meilleure technique disponible (Best Available Technology, BAT)[1028] lors du processus de production[1029].

Les meilleures techniques disponibles sont définies par l'UE. Il s'agit du « stade de développement le plus efficace et avancé des activités et de leurs modes d'exploitation, démontrant l'aptitude pratique de techniques particulières à

[1025] DOELLE Meinhard, *From hot air to Action? Climate change, compliance and the future of International Environmental Law*, Canada, Thomson Carswell, 2005, p.99.

[1026] CALSTER (van) Geert, « Climate change taxes, emissions trading, and international trade law », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004, p.214.

[1027] WESTIN Richard A., *Environmental tax initiatives and multilateral agreements: dangerous collissions*, Pays-Bas, Kluwer Law International, 1997, p.150.

[1028] Directive 2008/1/CE relative à la prévention et à la réduction intégrées de la pollution, *JOUE*, 29 janvier 2008, pp.8-29.

[1029] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, n°543, 2009, p.121.

constituer, en principe, la base des valeurs limites d'émission visant à éviter et, lorsque cela s'avère impossible, à réduire de manière générale les émissions et l'impact sur l'environnement dans son ensemble. Par « techniques », on entend aussi bien les techniques employées que la manière dont l'installation est conçue, construite, entretenue, exploitée et mise à l'arrêt ; par « disponibles », on entend les techniques mises au point sur une échelle permettant de les appliquer dans le contexte du secteur industriel concerné, dans des conditions économiquement et techniquement viables, en prenant en considération les coûts et les avantages, que ces techniques soient utilisées ou produites ou non sur le territoire de l'État membre intéressé, pour autant que l'exploitant concerné puisse y avoir accès dans des conditions raisonnables ; par « meilleures », on entend les techniques les plus efficaces pour atteindre un niveau général élevé de protection de l'environnement dans son ensemble ».

Deuxièmement, une diminution des taxes peut être autorisée lors de l'exportation[1030].

Selon l'affaire Superfund, une taxe sur les matériaux chimiques entrant dans le processus de production, était éligible à un mécanisme d'ajustement des taxes aux frontières.

À l'époque, les États européens avaient objecté le non-respect du principe du pollueur payeur de l'OCDE[1031]. La position américaine, selon laquelle les

---

[1030] BREWER Thomas L., « The WTO and the Kyoto Protocol: interaction issues », *Climate Policy*, 4, 2004, p.8.

[1031] « Conformément au principe pollueur-payeur, les concurrents étrangers des producteurs américains de produits chimiques et matières taxables pouvaient être considérés avoir payé leur part pour la lutte contre la pollution causée par la fabrication desdits produits et matières, soit directement - en acquittant une taxe pour l'élimination de la pollution -, soit indirectement - en respectant les prescriptions réglementaires visant à empêcher celle-ci. C'étaient en fait les ajustements fiscaux envisagés par les États-Unis qui conféreraient aux producteurs américains un avantage compétitif inéquitable. Les produits chimiques exportés des États-Unis vers la CEE n'étaient frappés d'aucune taxe de protection de l'environnement: ils étaient exemptés de la taxe instituée par la Loi sur le Fonds spécial et aucune taxe correspondante ne leur était appliquée lors de leur importation dans la CEE. Au contraire, les articles contenant les produits chimiques en cause exportés de la CEE vers les États-Unis auraient à supporter deux fois le coût de la protection de l'environnement: une fois dans le pays

États parties à l'OMC étaient libres d'appliquer ou non le PPP, avait été retenue[1032].

Il aurait été plus judicieux de choisir la qualification de principe international, plutôt que celle de principe adopté par des membres d'une organisation internationale, différente de surcroît.

Même si en l'espèce, il s'agissait de produits chimiques, l'OMC laisse une opportunité. « Il était concevable que des principes de politique de l'environnement liés au commerce soient incorporés dans le système juridique du GATT, mais une mesure aussi lourde de conséquences exigerait la coopération de toutes les parties contractantes et ne pourrait être prise qu'après une étude et un examen prolongés. Une réinterprétation des dispositions actuelles de l'Accord général concernant les ajustements fiscaux n'était pas l'occasion indiquée pour introduire de tels principes.»[1033].

2) Taxes environnementales sur les produits

Les taxes sur les produits peuvent être plus facilement ajustées aux frontières, à la différence des taxes sur la production.

---

exportateur conformément au principe pollueur-payeur et lors de l'importation aux États-Unis au titre de la Loi sur le Fonds spécial. En fait, ce que les États-Unis faisaient sous le couvert d'ajustements fiscaux était de demander aux producteurs étrangers d'aider à financer le coût de l'assainissement de l'environnement pour les producteurs américains. ». OMC, *États-Unis: taxes sur le pétrole et certains produits d'importation, Superfund*, 17 juin 1987, para. 3.2.8.

[1032] « Les États-Unis ont déclaré que le principe pollueur-payeur n'avait pas été adopté par les Parties contractantes et que c'était sur les dispositions de l'Accord général et non pas sur les recommandations de l'OCDE que le Groupe spécial devait fonder ses conclusions. Le respect de ce principe n'entrait donc pas en ligne de compte. En outre, le principal objectif de la Loi sur le Fonds spécial était d'obtenir des recettes et non pas de modifier le comportement des consommateurs ou des producteurs pour tenir compte des dépenses relatives à la protection de l'environnement. La motivation fiscale de la Loi sur le Fonds spécial apparaissait dans le fait qu'elle prévoyait également un nouvel impôt sur les sociétés - frappant presque toutes les sociétés, que leurs activités soient ou non polluantes - et l'ouverture de crédits à partir des recettes fiscales générales. Pour ces diverses raisons, les États-Unis estimaient que le Groupe spécial n'avait pas à déterminer la compatibilité de la taxe sur certains produits importés avec l'Accord général sur la base du principe pollueur-payeur.». OMC, *États-Unis: taxes sur le pétrole et certains produits d'importation, Superfund*, 17 juin 1987, para. 3.2.9.

[1033] OMC, *États-Unis: taxes sur le pétrole et certains produits d'importation, Superfund*, 17 juin 1987, para. 3.2.9.

La technique des ajustements des taxes aux frontières sur les produits, oriente indirectement les États vers la protection environnementale. Le couple de la règlementation et des ajustements aux frontières, favorise une protection efficace. Il est possible d'interdire l'entrée sur le territoire de produits trop polluants, et taxer ceux qui se situeraient entre l'interdiction et un niveau de qualité imposé aux produits domestiques, et de ne pas taxer ceux qui respecteraient ce niveau de qualité.

Dans l'affaire de l'alcool japonais, deux objets qui pouvaient sembler identiques de manière objective, pouvaient ne pas l'être au regard de l'ensemble des lois fiscales et des régulations des États[1034].

Dès lors, un traitement fiscal différencié est justifié.

Ne pas s'attacher aux simples caractéristiques de l'objet, mais chercher les intentions des législateurs d'un État pour déterminer un traitement fiscal, est une tâche ardue[1035].

Si l'ajustement des taxes aux frontières fut créé à l'origine pour des raisons de concurrence internationale, cet outil est aujourd'hui pertinent pour respecter le PPP. Il ne s'agit pas pour autant de transcrire ce principe dans les accords de l'OMC[1036].

Enfin, le traitement identique des produits domestiques et importés n'est pas requis en matière de protection et de consommation de ressources naturelles.

[1034] OMC, *États-Unis: Mesures affectant les boissons alcooliques et les boissons à base de malt,* 19 juin 1992, para. 5.26.

[1035] DEMARET Paul, STEWARDSON Raoul, « Border tax adjustments under GATT and EC law and general implications for environmental taxes », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 28, n°4, 1994, p.39.

[1036] En effet, le PPP a besoin d'une interprétation flexible. PEARSON Charles S., « Testing the system: GATT + PPP= levy? », États-Unis, *Cornell International Law Journal*, vol.27, 1994, p.553-575. Par ailleurs, les accords de l'OMC n'ont pas pour but de protéger l'environnement, même s'ils doivent y contribuer.

L'OMC fait un contrôle strict afin de déterminer si, sous un prétexte environnemental, les États n'établissent pas des mesures discriminatoires.

« En ce qui concerne le moyen de défense invoqué par les États-Unis au titre de l'article XX g), l'Organe d'appel a modifié le raisonnement du Groupe spécial et a constaté que la mesure se « rapport[ait] à » (c'est-à-dire qu'elle « vis[ait] principalement à ») la « conservation des ressources naturelles épuisables » et qu'elle relevait donc de l'article XX g). Toutefois, la mesure n'était toujours pas justifiée par l'article XX, parce que son aspect discriminatoire constituait une « discrimination injustifiable » et une « restriction déguisée au commerce international » au regard du texte introductif de l'article XX »[1037].

Mais la compétence de l'Organe des Règlements des Conflits de l'OMC, en tant que juridiction commerciale et non environnementale, soulève des interrogations[1038].

Un élargissement de compétences est souhaitable, à l'heure où l'environnement est au cœur de beaucoup de préoccupations. L'ORD devra faire face à de nouvelles problématiques.

L'OMC laisse donc des possibilités[1039], certes plutôt théoriques[1040]. Mais la crainte d'une pratique trop complexe et de menaces de représailles économiques, a pour l'instant freiné la mise en œuvre de tout projet.

Le dernier en date est européen.

[1037] Dans l'affaire États-Unis: Essence, le 20 mai 1996, OMC, *Le règlement des différends dans le cadre de l'OMC: une affaire, une page*, *1995-2008*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009, p.2.

[1038] CALSTER (van) Geert, « Climate change taxes, emissions trading, and international trade law », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004, p.207.

[1039] Possibilités réaffirmées récemment. OMC, *Rapport sur le commerce mondial: Le commerce des ressources naturelles*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2010, p.13.

[1040] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, n°543, 2009, p.113.

B) L'AJUSTEMENT DES TAXES ÉNERGÉTIQUES AUX FRONTIÈRES

D'une manière générale, les taxes environnementales seraient éligibles à des ajustements aux frontières. Devant la particularité des problématiques énergétiques et la complexité de leurs enjeux[1041], cette fiscalité implique un raisonnement spécifique.

L'énergie est intrinsèquement liée aux problématiques environnementales. L'expression « ressources naturelles épuisables » figurant à l'article XX g) « doit être analysée à la lumière des préoccupations actuelles de la communauté des nations en matière de protection et de conservation de l'environnement »[1042]. Il ne semble « pas que les ressources naturelles « épuisables » et « renouvelables » s'excluent mutuellement[1043] parce que des ressources naturelles renouvelables peuvent justement cesser de l'être à cause des activités de l'homme. Par conséquent, il ne faudrait pas considérer une ressource comme épuisable en soi, mais comme étant susceptible de le devenir[1044].

L'organe d'appel vise toutes les ressources naturelles et laisse une certaine flexibilité. Il a considéré que les règles d'établissement des niveaux de base de pollution d'essence, figurant dans une loi des États-Unis sur la lutte contre la pollution atmosphérique, relevaient du paragraphe g de l'article XX, car l'air est une ressource naturelle épuisable[1045].

[1041] WINTER Gerd, « The GATT and environmental protection: problems of construction », Royaume-Uni, Oxford University Press, *Journal of Environmental Law*, vol. 15, 2003, p.128.

[1042] OMC, États-Unis: *Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes, Rapport de l'organe d'appel*, 6 octobre 1998, para.29.

[1043] OMC, États-Unis: *Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes, Rapport de l'organe d'appel*, 6 octobre 1998, para.128.

[1044] OMC, *Ibid.*, para. 128.

[1045] OMC, *États-Unis: Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formule*, 20 mai 1996.

L'ajustement des taxes énergétiques aux frontières est un enjeu important des négociations internationales[1046] (1). Dans ce contexte, le projet européen de taxe extérieure carbone est ambitieux (2).

1) Les taxes énergétiques au cœur des relations internationales

La problématique énergétique est importante, qu'il s'agisse des États dépendant de l'approvisionnement, ou des États en développement exportateurs et producteurs[1047].

Les ajustements des taxes aux frontières, sur l'énergie consommée dans le processus de production des produits exportés et domestiques, mais aussi sur les l'énergie consommée dans le processus de production des produits importés et domestiques, sont des corollaires[1048].

Dans ce domaine, la discrimination peut être présente. Malgré des niveaux de pollution différents, une énergie est un produit similaire à une autre énergie.

Deux critères ne sont pas remplis : les caractéristiques physiques communes des produits et l'uniformité dans leur prix[1049].

L'énergie-produit est parfois difficilement différenciable de l'énergie-production[1050]. Qu'en est-il alors de l'énergie qui peut être à la fois produit et production?[1051] L'énergie est-elle un matériel comme les autres[1052]?

[1046] Federal Environmental Agency, BIERMANN Frank, BOHM Frédéric, BROHM Rainer, DROGE Susanne, TRABOLD Harald, *The polluter pays principle under the WTO law: the case of national energy policy instruments*, Allemagne, Research report, Federal Ministry of Environment, Nature conservation and nuclear safety, n°76, 2003, p.54.

[1047] OMC, *La taxation de l'énergie et les subventions et incitations en sa faveur dans les pays de l'OCDE et leurs incidences économiques et commerciales sur les pays en développement, en particulier les pays en développement producteurs et exportateurs de pétrole*, Comité du commerce et de l'environnement, Session extraordinaire, Communication de l'Arabie saoudite, 23 septembre 2002, p.17.

[1048] PITSCHAS Christian, « GATT/WTO rules for border tax adjustment and the proposed european directive introducing a tax on carbon dioxide emissions and energy », États-Unis, *Georgia Journal of International and Comparative Law*, vol. 24, 1994-1995, p.499.

[1049] ZARRILLI Simonetta, « Domestic taxation of energy products and multilateral trade rules: is this a case of unlawful discrimination? », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 37, n °2, 2003, p.376.

L'énergie ne disposait pas à l'origine de régime particulier au sein des règles de l'OMC (sans doute du fait de l'absence des principaux pays importants exportateurs de produits énergétiques[1053]). Mais ces questions touchant la politique, l'environnement et les ressources naturelles sont hautement stratégiques.

Lorsque l'énergie est un produit, une taxe sur l'énergie est une taxe indirecte. Les ajustements des taxes aux frontières peuvent donc s'appliquer aisément[1054].

Mais lorsque l'énergie est utilisée pour produire d'autres produits, il s'agit d'une taxe sur la production. Comment ajuster les taxes sur des produits issus d'énergies renouvelables, ceux issus d'énergies fossiles, ceux issus d'énergies mixtes?

Évidemment, il ne s'agit pas que du taux des taxes, mais aussi de leur mode de calcul (assiette, base)[1055]. Un critère pourrait être le respect d'un certain niveau de pollution durant la production[1056]. La question de la similarité des produits et des moyens de production reste entière.

[1050] CALSTER (van) Geert, « Climate change taxes, emissions trading, and international trade law », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004, p.214.

[1051] Resources for the Future, *Multilateral trade agreements and market-based environmental policies*, Washington, Discussion paper, mai 2002, p.13.

[1052] DEMARET Paul, STEWARDSON Raoul, « Border tax adjustments under GATT and EC law and general implications for environmental taxes », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 28, nº4, 1994, p.26.

[1053] SELIVANOVA Yulia, « Règles de l'OMC et politiques énergétiques durables », Suisse, *Passerelles entre le commerce et le développement durable*, Enda tiers-monde, Centre international pour le commerce et le développement durable, vol. VII, nº5, novembre-décembre 2006.

[1054] PITSCHAS Christian, « GATT/WTO rules for border tax adjustment and the proposed european directive introducing a tax on carbon dioxide emissions and energy », États-Unis, *Georgia Journal of International and Comparative Law*, vol. 24, 1994-1995, p.490.

[1055] ZARRILLI Simonetta, « Domestic taxation of energy products and multilateral trade rules: is this a case of unlawful discrimination? », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 37, n º2, 2003, p.371.

[1056] SELIVANOVA Yulia, « Règles de l'OMC et politiques énergétiques durables », Suisse, *Passerelles entre le commerce et le développement durable*, Enda tiers monde, Centre international pour le commerce et le développement durable, vol. VII, nº5, novembre-décembre 2006.

Les ajustements des taxes aux frontières sont une partie de la réponse au changement climatique, dans un contexte d'incertitude économique[1057] pour des législations environnementales plus strictes.

Les permis à polluer ne sont pas pleinement satisfaisants. Cependant, il ne s'agit pas de les supprimer, mais plutôt de les combiner avec un ajustement des taxes aux frontières[1058] pour une politique optimale plus flexible[1059]. Il est vrai qu'un ajustement, qui ne prendrait pas en compte les mesures, fiscales ou autres, prises afin de lutter contre le changement climatique dans le pays exportateur, ne remplirait pas le critère de la correspondance entre les moyens et la fin[1060].

La lutte efficace contre le changement climatique ne pourra se faire sans l'OMC, c'est même « la principale manière d'y parvenir »[1061].

2) L'ambition européenne de la Taxe Extérieure Carbone

Dans cette optique, le projet de Taxe Extérieure Carbone (TEC)[1062] propose la création d'une fiscalité spécifique aux frontières de l'Europe, pour les produits

---

[1057] OMC, *National environmental policies and multilateral trade rules*, Economics Research and Statistics Division, Working paper, janvier 2004, p.31; OCDE, *The Economics of climate change mitigation : policies and options for the future*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.25; OCDE, *A taxonomy of instruments to reduce greenhouse gas emissions and their interactions*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.12.

[1058] CENDRA (De) Javier, « Can emissions trading schemes be coupled with border tax adjustments? An analysis vis-à-vis WTO law », Royaume-Uni, *Review of Comparative and International Environmental Law*, 15(2), 2006, p.144.

[1059] EGENHOFER Christian, « The compatibility of the Kyoto mechanisms with traditional environmental instruments », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004, p.59.

[1060] GOH Gavin, « The World Trade Organization, Kyoto, and energy tax adjustments at the border », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade Law*, 2004, vol. 38, n°3, p.415.

[1061] MANDELSON Peter, « Le Commerce peut contribuer à résoudre le problème du changement climatique », Paris, *Le Figaro*, 18 décembre 2006.

[1062] Appelé aussi Taxe Carbone Intérieure. Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, n°543, 2009, p.113.

en provenance d'États n'ayant pas ratifié le Protocole de Kyoto[1063]. Sous la pression environnementale de plus en plus forte, l'UE réfléchit sur une idée originale de la France, à l'opportunité d'une telle taxe[1064].

L'ajustement des taxes aux frontières doit, bien sûr, éviter une double taxation, qui existerait par une fiscalité environnementale dans le pays exportateur et dans le pays importateur.

Cela pourrait inciter les pays à développer des modes propres d'énergie.

L'UE, utilisant les ajustements aux frontières, devraient évidemment les supprimer, si l'État producteur prouve que même en dehors du système retenu (Protocole de Kyoto, si c'est le cas), il applique les mêmes règles de protection de l'environnement[1065].

La « bonne foi », tantôt retenue tantôt rejetée dans les raisonnements de l'Organe de Règlement des Différends, est de mise[1066].

À l'heure du post-Kyoto, la proposition d'ajustements des taxes aux frontières, de façon générale à l'encontre des États non parties au Protocole, mérite de pousser plus loin la réflexion.

À l'instar des normes européennes de sécurité pour certains produits, le respect des normes environnementales est envisageable. L'UE endosserait un

---

[1063] Comité interministériel du Développement durable, *Création d'une Taxe Extérieure Carbone (TEC) européenne*, Paris, 13 novembre 2006.

[1064] L'hypothèse d'un prélèvement carbone aux frontières de l'Union devrait être explorée si un accord mondial suffisant et crédible n'était pas trouvé rapidement en matière de développement propre. Une solution alternative pourrait reposer, à terme, sur la création d'une « Taxe sur le Carbone Ajouté » (TCA) frappant aussi les contenus en carbone des produits importés. Conseil Économique, Social et Environnemental, *Stratégie UE 2020 : Contribution du Conseil Économique, Social et Environnemental à la préparation du programme national de réforme*, Paris, La Documentation Française, 2010, p.16. Conseil Économique, Social et Environnemental, *La conjoncture économique, sociale et environnementale en 2010*, Paris, La Documentation Française, 2010, p.19.

[1065] CENDRA (De) Javier, « Can emissions trading schemes be coupled with border tax adjustments? An analysis vis-à-vis WTO law », Royaume-Uni, *Review of Comparative and International Environmental Law*, 15(2), 2006, p.145.

[1066] OMC, *États-Unis: Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes, Rapport de l'organe d'appel*, 12 octobre 1998.

rôle de leader en matière environnementale[1067]. Les États tiers seraient contraints d'appliquer une protection de l'environnement. Dans le même temps, les États du Protocole seraient protégés contre la compétitivité des pays pollueurs. Au surplus, cet instrument pourrait être efficace en matière de lutte contre les pollutions transfrontières et les pollutions causées par un État tiers[1068].

Inévitablement, des États, tels que les États-Unis, pourraient menacer de représailles économiques l'UE[1069]. De l'urgence et des conséquences du problème environnemental, dépendra le succès de telles mesures[1070]. Augmenter la consistance, la cohérence et la compatibilité[1071] des règles de Kyoto et de l'OMC, serait profitable aux deux régimes. D'ici qu'un ajustement des taxes environnementales aux frontières soit en vigueur, le Protocole de Kyoto ne le sera plus.

Au terme de cet examen sur l'Union européenne, dont le rôle sur la scène internationale est important, c'est l'absence d'opportunité politique qui ressort. Les solutions existent, qu'il s'agisse du verdissement des politiques européennes ou de l'application de taxes vertes aux frontières. Sur la scène internationale, l'UE, dont l'échelon régional apparaît l'échelon optimum, n'est pas la seule à s'impliquer. D'autres solutions régionales peuvent se développer. La complexité de la question environnementale permet de s'attarder sur les potentielles évolutions de la fiscalité régionale.

[1067] BIERMANN Franck, BROHM Rainer, « Implementing the Kyoto Protocol without the USA: the strategic role of energy tax adjustments at the border », *Climate Policy*, 2005, n°4, p.299.

[1068] Resources for the Future, *Multilateral trade agreements and market-based environmental policies*, Washington, Discussion paper, mai 2002, p.12.

[1069] Banque Mondiale, *International trade and climate change*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement (BIRD), 2008, p.99.

[1070] MCDONALD Jan, « Environmental taxes and international competitiveness: do WTO border adjustment rules constrain policy choices? », in ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume II*, Royaume-Uni, Editions Richmond Law and Tax Ltd., 2004, p.291.

[1071] RICH David, « Climate change, carbon taxes, and international trade: an analysis of the emerging conflict between Kyoto Protocol and the WTO », États-Unis, *Environmental economics and policy*, n°131, 9 décembre 2004, p.13.

TITRE 2 - ÉVOLUTIONS DU CADRE RÉGIONAL

Un arsenal d'outils juridiques existe en droit international de l'environnement. Des perspectives régionale ou mondiale sont retenues.

Le Protocole de Kyoto ne retient pas d'approche régionale *stricto sensu*[1072]. Il reconnaît que certains États sont plus fragiles que d'autres face au dérèglement climatique.

La Convention-Cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques rappelle que « la majeure partie des gaz à effet de serre émis dans le monde par le passé et à l'heure actuelle, ont leur origine dans les pays développés, que les émissions par habitant dans les pays en développement sont encore relativement faibles et que la part des émissions totales imputables aux pays en développement, ira en augmentant, pour leur permettre de satisfaire leurs besoins sociaux et leurs besoins en développement »[1073].

Les droits de l'homme et la protection de l'environnement sont des valeurs grandissantes au sein du droit international[1074]. Mais celui-ci n'est qu'« un moyen au service de ces valeurs tardivement, et souvent avec réticence, acceptées par les États et dont ils ne tirent pas toutes les conséquences »[1075].

Pour que ce droit progresse, ces valeurs doivent être assimilées dans une politique fiscale. Le PPP, valeur à part entière de la protection internationale de l'environnement, peut se diffuser grâce notamment à la fiscalité de l'environnement. Qu'il s'agisse des pays en développement ou des pays

---

[1072] VERHEYEN Roda, *Climate change damage and International Law – Prevention duties and state responsibility*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, vol. 54, 2005, p.60.

[1073] ONU, *Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques,* Kyoto, 1997.

[1074] SHELTON Dinah, « Human rights, environmental rights, and the right to environment », États-Unis, *Stanford Journal of International Law*, 1991-1992, vol. 28, pp.103-138.

[1075] THIERRY Hubert, « L'évolution du droit international », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 222, 1991, p.185.

développés[1076], la fiscalité peut s'imposer comme outil de politique environnementale sur la scène internationale.

La logique de subsidiarité est, de ce point de vue, encore intéressante. Il ne s'agit pas de décentraliser au maximum pour trouver l'échelon adéquat le plus proche, mais plutôt d'une anthropologie « qui renvoie à une image du monde humain et social »[1077].

En outre, l'approche internationale est fondamentale. La question du principe d'autodétermination nationale et d'égalité souveraine, se pose[1078] quand le choix de l'impôt est dicté par des contraintes externes, qu'il s'agisse de contraintes économiques ou écologiques.

Par conséquent, dans la gestion internationale de l'environnement, les nécessités d'une fiscalité adaptée s'impose (Chapitre 1). Cette fiscalité pourrait s'imposer en tant que coutume du droit international de l'environnement (Chapitre 2).

[1076] Fonds Monétaire International, *The Fiscal implications of climate change*, États-Unis, IMF, Fiscal Affairs Department, 2008, p.22. Banque Mondiale, *International trade and climate change : economic, legal and institutional perspectives*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, 2008, chapitre 3.

[1077] Premier Ministre, *De la mondialisation à l'universalisation : une dimension sociale, La Documentation française*, Mission au Président de la République, Paris, 2010, p.42.

[1078] PALAN Ronen, « Paradis fiscaux et commercialisation de l'État », France, *Économie politique*, n°15, 2009, p.94.

CHAPITRE 1 - LES NÉCESSITÉS D'UNE FISCALITÉ ADAPTÉE

Le droit international classique, fondé sur la souveraineté des peuples et la libre détermination des peuples, peut apparaître dépassé. Face aux rapports de force économique actuels[1079] et aux problèmes environnementaux, les inégalités se creusent.

Afin de satisfaire les besoins en développement de certains pays corollaires à une bonne gestion internationale de l'environnement, des outils adaptés, tel que la fiscalité, doivent être employés.

Aussi, une approche globale de la fiscalité environnementale, caractérisée par l'usage des règles spécifiques au droit international, ne saurait s'appliquer (Section I).

La différence de développement entre les États, doit être un élément clé de la protection de l'environnement, par l'usage d'une fiscalité sensible aux spécificités régionales (Section II).

SECTION I - LES ÉCUEILS D'UNE APPROCHE GLOBALE

Pour appréhender au mieux la fiscalité comme outil juridique de la sphère internationale, il convient de s'arrêter un instant sur les fondements des difficultés liées au droit international.

[1079] Voir BENKHALIFA Mohamed, *Le développement durable face au nouveau désordre mondial: réflexions autour des pratiques et enjeux de la Diplomatie Environnementale*, Paris, Pyramide Papyrus Presse, Pensées Politiques, 2005.

« La principale caractéristique du droit global est sa déterritorialisation : ce droit tend à désarticuler (« dés-homogénéiser ») l'espace et à brouiller la distinction entre les ordres juridiques nationaux, aussi bien qu'entre ceux-ci et le droit international classique »[1080].

Dans le cadre international de la protection de l'environnement, cette caractéristique doit être retenue. Les particularités du droit international public (I) ont des incidences majeures pour l'élaboration éventuelle d'une fiscalité internationale de l'environnement (II).

I) SPÉCIFICITÉS DU DROIT INTERNATIONAL PUBLIC

Reposant sur l'existence de sujets internationaux, le droit international dispose d'une logique propre. En considérant que le droit n'est pas un système fermé, les facteurs externes au droit seront retenus.

À cette fin, la démarche sociologique paraît la plus adéquate. « L'illusion de l'autonomisation de la pensée par rapport à la société qui l'encadre, [aboutissant ainsi] à la reproduction des préjugés qui forment son tissu et conditionnent son mouvement »[1081] est un écueil à éviter.

Le droit international public recèle un certain nombre de spécificités tenant à la société internationale (A), et à sa dynamique propre (B).

[1080] SAUVÉ Jean-Marc, « Intervention », *Inauguration de Conventions : association regroupant le Ministère des Affaires Étrangères et Européennes et l'Institut des Hautes Études sur la Justice*, Paris, 2 février 2010, p.2.

[1081] APOSTOLIDIS Charalambos, *Doctrines juridiques et droit international – critique de la connaissance juridique*, Paris, Eyrolles, Bibliothèque de droit international et relations internationales, 1991, p.1469.

A) L'EXISTENCE D'UNE SOCIÉTÉ INTERNATIONALE

La spécificité du droit international public tient à l'existence d'une société internationale.

Comment définir la société internationale ?

« Une société internationale est une société politique composée, comme toute autre société politique, d'individus et de groupes d'individus reliés les uns aux autres par [la] solidarité ». Mais cette solidarité est « peu ressentie, parce que les collectivités humaines ne se connaissent ni ne se comprennent, et qu'elles ont toutes une expérience historique les portant à se méfier les unes des autres »[1082].

La structure de cette société internationale est tout à fait particulière, dans la mesure où elle est composée, non d'êtres humains, mais d'États[1083].

Ainsi, « les États sont à la fois les auteurs et les sujets du droit international »[1084]. Ils ne sont pas seuls sur la scène internationale[1085], depuis l'arrivée de nouveaux acteurs du droit, tels que les organisations internationales[1086].

Au surplus, « la mondialisation s'appuie sur des acteurs […] : les corps intermédiaires, la société civile, le secteur privé, voire même la fonction juridique

---

[1082] SCELLE Georges, *Cours de droit international public*, Paris, Domat Montchrestien, 1948, p.17.

[1083] BARKUN Michael, GOULD Wesley L., *International law and the social sciences*, États-Unis, Princeton University Press, 1970, p.52.

[1084] WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, 237, 1992, p.76.

[1085] « The international system is a system *of* states, made *by* states, perhaps largely – still – *for* states, but not only for states ». HENKIN Louis, *International Law: politics and values*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Kluwer Law International, 1995, p.17.

[1086] PARRY Clive, *The Sources and evidences of international law*, Royaume-Uni: Manchester University Press, 1965, p.9.

et les professions juridiques dans notre société »[1087]. Chaque acteur a plusieurs rôles sociologiques à jouer[1088].

Les particularités de la scène internationale compliquent les relations entre États souverains et droit international public.

« Lorsque la superposition concerne le patrimoine international venant s'enchevêtrer dans un régime de souveraineté nationale, les États agissent alors comme s'ils étaient les organes de l'ordre international en voie de formation et les gardiens de son patrimoine. Cette situation est étudiée de longue date comme constitutive de « dédoublement fonctionnel ».

Enfin, la politique est fortement présente dans la structure du droit international public. Il se fonde, tout comme les droits internes, mais peut-être davantage encore, sur la société politique[1089].

En matière fiscale, la souveraineté des États est forte. L'abandon de celle-ci semble inconcevable[1090].

En matière environnementale, au vu de l'unicité des milieux naturels (débordant souvent les frontières nationales), et du découpage de la société internationale en États souverains, il est inévitable que la protection de la plupart des ressources naturelles soit confiée aux États[1091].

[1087] SAUVÉ Jean-Marc, « Intervention », *Inauguration de Conventions : association regroupant le Ministère des Affaires Étrangères et Européennes et l'Institut des Hautes Études sur la Justice*, Paris, 2 février 2010, p.3.

[1088] COT Jean-Pierre, MOUNIER Jean-Pierre, *Pour une sociologie politique*, tome 1, France, Éditions Seuil, Points politique, 1974, p.23. Plusieurs hypothèses se proposent de résoudre certains antagonismes. ROUSSEAU Jean-Jacques, *Œuvres complètes. Volume 3 : Du contrat social. Ecrits politiques*, Paris, Gallimard, 1964, p.50. WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, 237, 1992, p.44.

[1089] HENKIN Louis, *International Law: politics and values*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Kluwer Law International, 1995, p.4.

[1090] La souveraineté fiscale n'est nullement un obstacle à l'imposition réciproque des États, parce qu'elle est une compétence purement territoriale. Du point de vue des impôts, tout État possède deux qualités : celle de fisc (personnalité fiscale active) et celle de contribuable (personnalité fiscale passive). CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955, p.220.

[1091] OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.324.

Cependant, si cela semble illustrer le fait que la fiscalité et l'environnement peuvent être des problèmes internes, le droit international propose des alternatives. La société internationale n'est pas la seule spécificité du droit international, qui dispose de sa propre dynamique.

B) LA DYNAMIQUE DU DROIT INTERNATIONAL PUBLIC

Le droit fait partie de la société.

Son origine est à chercher dans « la nécessité sociale d'organiser les rapports internationaux et […] dans une doctrine généreuse de pacifisme et d'internationalisme »[1092].

Si l'on ne saurait étudier le droit séparé de la société, l'on ne saurait étudier le droit international séparé de la société internationale. L'étude du droit international public tient compte de la spécificité de la société internationale et de ses acteurs.

Le processus de création du droit international dans la société internationale, est avant tout un processus politique. « Le droit international se définit ainsi tout à la fois par sa nature et par ses fonctions, voire par sa finalité »[1093].

En observant le droit international public, on constate l'absence d'autorités (législative, exécutive ou judiciaire). C'est là l'opposition majeure avec les droits internes. Cette absence d'autorités, loin d'être une faiblesse, est une

[1092] VELLAS Pierre, *Droit international public – Institutions internationales*, Paris, L.G.D.J., 1967, p.9.

[1093] APOSTOLIDIS Charalambos, *Doctrines juridiques et droit international – critique de la connaissance juridique*, Paris, Eyrolles, Bibliothèque de droit international et relations internationales, 1991, p.65.

réelle force pour le droit international public[1094]. Il est un instrument que les États vont choisir de respecter.

Par ailleurs, le processus de formation des règles du droit, est différent en droit international. La coutume est très présente. Elle est un avantage pour le droit qui devient plus souple et plus proche de la réalité de la société. Elle peut être générale, mais le plus souvent, elle est régionale, voire locale. C'est l'illustration parfaite du « droit vivant »[1095].

Au surplus, en l'absence d'autorité législative, la loi est quasi-inexistante en droit international public. Les conventions et traités internationaux, dont certains ne sont que des ersatz de législation, sont souvent imparfaits et non respectés par tous les États. Quel rôle pour les États non parties aux traités ?

Malgré une implication grandissante des organisations internationales et non gouvernementales[1096], leur impact sur le plan décisionnel reste faible face aux décisions souveraines des États.

L'absence de sanction en cas de violation du droit international public est une critique récurrente. Ce système serait alors dépourvu de force contraignante et n'existerait pas réellement. Cette théorie de la négation juridique ne saurait être sérieusement retenue[1097].

Entre autres exemples, Kelsen soutient que la sanction existe en droit international. Il identifie les représailles et la guerre comme actes de

---

[1094] AKEHURST Michael, *A modern introduction to international law*, Londres, George Allen and Unwin Ltd, Minerva series of students' handbooks, 1970, p.17.

[1095] ARNAUD André Jean, BELLEY J.-G, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, p.205.

[1096] BRETON LE GOFF Gaëlle, *L'influence des organisations non gouvernementales (ONG) sur la négociation de quelques instruments internationaux*, Thèse de doctorat, Bruxelles, Bruylant, Mondialisation et Droit international, 2001.

[1097] Voir HOBBES Thomas, *Léviathan ou Matière, forme et puissance de l'État chrétien et civil*, Traduction, introduction, notes et notices par MAIRET Gérard, Paris, Gallimard, 2000. HEGEL G.W.F., *Principes de la philosophie du droit ou droit naturel et science de l'État en abrégé*, Traduction, introduction, notes et notices par DERATHE Robert, Paris, Librairie philosophique J.Vin, 1982.

contraintes[1098]. Dans un contexte actuel de mondialisation des échanges, les barrières économiques sont de sérieuses sanctions[1099].

Dès lors, la conception classique du droit international public évolue. « Un ordre international est un ordre juridico-politique construit autour et à partir des États nations qui établissent entre eux, puissances souveraines, des rapports volontaires : c'est le modèle dit « westphalien », qui s'imposait encore jusqu'il y a quelques lustres. La mondialisation représente une seconde secousse, d'intensité beaucoup plus importante encore : elle entraîne une considérable intensification des interdépendances planétaires dans les principaux domaines de la vie sociale : flux migratoires, échanges culturels, circulation des informations, transactions économiques »[1100].

L'existence d'un droit international[1101] primitif[1102] est reconnue. « Le droit international existe, je l'ai rencontré »[1103]. Cependant, « le droit international est l'expression de la coopération fonctionnant plus selon le but et la volonté que selon la lettre »[1104].

[1098] KELSEN Hans, *Théorie pure du droit, traduction française de la deuxième édition de la Reine Rechtslehre par Charles Eisenmann*, Paris, L.G.D.J.; Bruxelles, Bruylant, 1999, p.311.

[1099] « L'OMC a ceci de particulier qu'elle combine un ensemble de règles et un mécanisme efficace de règlement des différends, ainsi que la possibilité d'imposer des sanctions économiques pour assurer l'application des règles. ». Institut International du Développement Durable, *Déclaration de l'IIDD sur le commerce et le développement durable*, Genève, 2000, p.2.

[1100] OST François, VAN DE KERCHOVE Michel, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, 2002, p.158.

[1101] WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », La Haye, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, 237, 1992, p.46. Le Professeur paraphrase ici le titre de l'ouvrage d'André Frossard : *Dieu existe, je l'ai rencontré.*

[1102] VELLAS Pierre, *Droit international public – Institutions internationales*, Paris, L.G.D.J., 1967, p.16 ; KELSEN Hans, *Théorie pure du droit, traduction française de la deuxième édition de la Reine Rechtslehre par Charles Eisenmann*, Paris, L.G.D.J.; Bruxelles, Bruylant, 1999, p.313.

[1103] WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », La Haye, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, 237, 1992, p.47.

[1104] VISSCHER (DE) Charles, *Théories et réalités en droit international public*, Paris , Édition A. Pedone, 4ème éd., 1970, p.46.

Par conséquent, « les principes généraux de la logique juridique formelle »[1105] ne sont pas transposables en droit international.

II) LA FISCALITÉ MONDIALE MISE EN ÉCHEC

L'internationalisation des dommages environnementaux et les particularités du droit international amènent à s'interroger sur l'existence d'une fiscalité environnementale mondiale. Face aux problèmes mondiaux, l'hypothèse d'une mesure de financement globale paraît tentante.

Cependant, la communauté internationale est réticence au développement d'une fiscalité mondiale (A). Le domaine, où les avancées sont majeures, est aujourd'hui le changement climatique. Malgré tout, une probabilité de taxe mondiale carbone reste faible (B).

A) UNE COMMUNAUTÉ INTERNATIONALE RÉTICENTE

Une fiscalité internationale commune, quelque soit sa finalité et ses modalités, l'idée n'est pas nouvelle.

Dès la fin du XIXème siècle, les plus grands économistes se penchent sur la question[1106]. En 1884, James Lorimer évoque le premier, la création d'un gouvernement international détenant pouvoirs exécutif et législatif. Afin d'alimenter le budget d'une telle organisation, il s'interroge sur la nécessité d'un impôt mondial[1107].

[1105] VELLAS Pierre, *Droit international public – Institutions internationales*, Paris, L.G.D.J., 1967, p.23.

[1106] James LORIMER, Alfred MARSHALL, John Maynard KEYNES, ou encore James MEADE. Global Policy Forum, PAUL James, WAHLBERG Katarina, *Global taxes for global priorities*, États-Unis, mars 2002, p.2.

[1107] LORIMER James, *The Institutes of the Law of Nations: a treatise of the jural relations of separate political communities*, Edimbourg, Editions William Blackwood & Sons, 1884, p.279 et suivantes: Chapitre XIV sur l'organisation d'un gouvernement international.

Dans le cadre de négociations internationales, l'idée d'une fiscalité environnementale mondiale repose sur un fondement théorique stable (1), mais sa légitimité politique est trop faible (2).

1) Un fondement théorique fort

Les bases de la fiscalité nationale des États tendent à s'éroder par la mondialisation. Celle-ci accroît les inégalités fiscales entre les populations mobiles et celles qui ne le sont pas. Les premiers vont bénéficier d'une moindre pression fiscale en faisant jouer la concurrence fiscale[1108]. Ces éléments soutiennent les différentes tentatives de taxe internationale.

Dès 1936, Keynes propose une fiscalité sur les transactions financières[1109], idée qui sera reprise par l'économiste Tobin.

La taxe Tobin sur les transactions sur les marchés de devises, destinée à lutter contre la pauvreté, pourrait être un grain de sable dans les rouages du système, en réduisant la volatilité et la spéculation[1110]. Une telle mesure financerait la lutte contre la pauvreté, au cœur des objectifs de redistribution des politiques fiscales[1111].

De même, furent des échecs, les propositions de taxe sur les données transférées par Internet, finançant de nouvelles techniques de communication

---

[1108] PLIHON Dominique, « Les taxes globales: une utopie ? », Paris, *L'Économie politique*, mars 2003, n°1, p.10. AUBY Jean-Bernard, *La globalisation, le droit et l'État*, Paris, Éditions Montchrestien, Clefs Politique, 2003, p.86. WAHL Peter, « Légitimation par la mondialisation de l'idée de taxe internationale », in *Évasion fiscale et pauvreté*, Points de vue du Sud, Éditions Syllepse, Alternatives Sud, vol. 14, 2007.

[1109] « La création d'une lourde taxe d'État frappant toutes les transactions se révèlerait peut-être la plus salutaire des mesures permettant d'atténuer aux États-Unis la prédominance de la spéculation sur l'entreprise.», KEYNES John Maynard, *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie,* Paris, Éditions Payot, 1936, chapitre XII-VI.

[1110] Global Policy Forum, PAUL James, WAHLBERG Katarina, *Global taxes for global priorities*, États-Unis, mars 2002, p.29. Voir aussi JEGOUREL Yves, *La taxe Tobin*, France, Paris, La Découverte, 2002.

[1111] Assemblée parlementaire euro-latino-américaine, *Proposition de résolution*, Commission des affaires sociales, des échanges humains, de l'environnement, de l'éducation et de la culture, Strasbourg, 2008.

dans les pays en développement (bit tax)[1112], de taxe sur les exportations d'arme[1113], ou encore de taxe, plus fantaisiste, sur les satellites en orbite autour de la Terre[1114]...

Pourtant, les taxes mondiales sont plus que jamais d'actualité à l'appui des politiques de développement[1115].

2) Une légitimité politique faible

Au niveau national, la fiscalité environnementale est une source de revenus, et un facteur incitatif pour le changement de comportement. Une fiscalité environnementale internationale pourrait avoir des conséquences internationales sensiblement identiques.

La taxe pourrait facilement s'adapter aux politiques environnementales en fonction des niveaux de développement des États. De telles « propositions, faites dans l'espoir qu'il puisse exister un ordre fiscal sans fondements politiques, reposent sur l'illusion de ce qu'on pourrait appeler un «pan-fiscalisme » excessif. »[1116]

Malgré tout, de nombreux obstacles politiques subsistent. Le principal obstacle est la souveraineté des États[1117].

La volonté politique fait défaut. Cette « volonté de créer une taxe internationale a pour objectif d'imposer uniformément sur l'ensemble du globe

---

[1112] ONU, PNUD, *Human development report*, Genève, 1999, p.66.

[1113] Une telle taxe pourrait rapporter 1,2 milliard de dollars, en partant du principe qu'elle réduirait une partie de la vente. ONU, PNUD, *Human development report*, Genève, 1994, p.56.

[1114] Global Policy Forum, PAUL James, WAHLBERG Katarina, *Global taxes for global priorities*, États-Unis, mars 2002, p.20.

[1115] Leading group, *Innovative financing to fund development. Globalizing solidarity : the case for financial levies, France*, Ministère des Affaires Etrangères et Européennes, 2010, pp.15 et s..

[1116] GUTMANN Daniel, « Globalisation et justice fiscale », *L'Année fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 2003, p.127.

[1117] CAUDAL Sylvie, « Outil fiscal et protection de l'environnement : le rôle et la place du droit international et européen » in *L'outil économique en droit international et européen de l'environnement*, Paris, Centre d'Études et de Recherches Internationales et Communautaires, Université d'Aix-Marseille III, La Documentation française, 2002, p.417.

une catégorie d'opération matérielle; le produit de cette imposition devant, en général, financer de grands projets internationaux (lutte contre la pauvreté, lutte contre la désertification, reconstruction de régions sinistrées, etc.) »[1118].

La fiscalité est un des pouvoirs régaliens que les États ne consentiront pas à abandonner. Les disparités économique et fiscale entre les pays sont loin d'être négligeables.

Or, pour être efficace, la taxe doit être appliquée par les États au plus près de la source de pollution[1119].

Certains pays, qui taxent peu leur population, auraient donc des difficultés à faire accepter cette taxe venue de l'extérieur, et ce d'autant plus, si les effets environnementaux ne se font pas ressentir de façon immédiate.

Grâce aux importantes richesses minérales, certains États ont des politiques fiscales quasi-inexistantes. Tel est le cas de l'Arabie Saoudite, où la fiscalité ne représente que 2% du budget général du pays[1120].

Mais la politique sociale, corollaire de la politique fiscale, est elle aussi souvent faible. Une grande confiance dans l'État, doté d'un système fiscal efficace et qui assume la responsabilité de la protection sociale, n'existe pas dans tous les pays[1121].

[1118] CABANNES Xavier, « Vers la création d'une imposition internationale? », Polynésie Française, *Colloque sur le droit international de l'environnement dans le Pacifique Sud*, Université de la Polynésie Française, 2005, p.329.

[1119] CNOSSEN Sijbren, VOLLEBERGH Herman, « Toward a global excise on carbon », États-Unis, *National Tax Journal*, mars 1992, vol.45, n°1, p.34.

[1120] Institut du Développement Durable et des Relations Internationales, GIORDANO Thierry, *Fiscalité internationale et financement du développement durable*, Paris, Rapport, n°4, 2003, p.12.

[1121] Il est dès lors crucial de prendre en compte dans l'analyse les questions touchant à la démocratie et à l'édification de l'État. Nombre de pays riches en ressources minérales investissent dans l'éducation et la santé et ont de bons indicateurs du développement humain mais souvent un bilan beaucoup moins flatteur pour ce qui est des droits de l'homme ou de l'équité. Institut de Recherches des Nations Unies pour le Développement Social (UNRISD), *La politique sociale dans les pays riches en ressources minérales*, Genève, Rapport de l'atelier, avril 2008, p.25.

Des pays risquent de se heurter au refus des citoyens. De plus, certains pays pourraient avoir des difficultés à lever l'impôt, car ils ne disposent pas d'un système fiscal performant[1122].

Enfin, les très grandes entreprises émettrices de carbone, vont inévitablement faire pression pour ne pas faire adopter une telle taxe, particulièrement dans les pays en développement. En Tanzanie, 286 grandes entreprises contribuent aux recettes fiscales totales, à hauteur de 70%. Au Rwanda, ce sont 80% des recettes, qui proviennent d'une dizaine de grandes entreprises[1123]. Leur lobbying est un réel obstacle.

En l'absence d'assise territoriale[1124], des impôts mondiaux sur des biens mondiaux[1125] semblent difficiles à mettre en œuvre. La piste d'une fiscalité mondiale sur le carbone reste à explorer.

B) UNE TAXE MONDIALE SUR LE CARBONE REJETÉE

Dès la fin des années 1990, l'hypothèse d'une taxe mondiale sur les émissions de CO2 est émise[1126]. Mais la mise en place d'une taxe environnementale à l'échelle mondiale demanderait, plus qu'une simple coordination de la part des États[1127].

[1122] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat sur la planification, sur la mondialisation et l'environnement*, Paris, nº233, 2003-2004, p.105.

[1123] OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p.37.

[1124] LEROY Marc « Réflexion sociologique sur la globalisation fiscale » in LEROY Marc (éd.) *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, Finances Publiques, 2006, p.270.

[1125] HUGON Philippe, « Les frontières de l'ordre concurrentiel et du marché: les biens publics communs et les patrimoines communs », Paris, *Géographie, Économie et Société*, 2006, vol.3, n º6, p.285.

[1126] PIZER William, « Combining price and quantity controls to mitigate global climate change », États-Unis, *Journal of Public Economics*, nº85, vol.3, 2002, pp.409-434.

[1127] BADRÉ Bertrand, LANDAU Jean-Pierre, « Une fiscalité internationale pour le développement? », France, *Politique étrangère*, 2004, vol. 69, nº3, p.592. HECKLY Christophe, *Fiscalité et mondialisation*, Paris, L.G.D.J., Systèmes fiscalité, 2006, pp.21-22.

En outre, la mondialisation génère des besoins nouveaux, de nature non marchande[1128]. Ce sont les biens publics mondiaux[1129], dont personne ne peut être exclu (principe de non-exclusion) et dont l'usage par quelqu'un, n'en prive pas les autres (principe de non-rivalité)[1130]. Cela implique de se « poser la question de ce qui est en commun, et par là de ce qui peut fonder une communauté »[1131].

La protection de l'environnement dépassant le simple cadre national, il faut prévoir des systèmes de lutte contre la pollution transfrontalière (pollution des eaux internationales, de l'atmosphère…). La fiscalité internationale peut être un instrument économique en matière de lutte contre la pollution.

En l'état actuel du droit, la mise en œuvre d'une taxe mondiale sur le carbone semble difficile (1) s'accompagnant d'une gestion compliquée (2).

1) Une mise en œuvre délicate

Le changement climatique est un domaine propice à l'instauration d'une taxe environnementale internationale. La planète entière est concernée par l'irréversibilité de ce phénomène.

Le débat sur la fiscalité environnementale internationale est relancé lors de la Convention-Cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques.

[1128] PLIHON Dominique, « Les taxes globales: un instrument nécessaire face à la mondialisation », Paris, *Regards croisés sur l'économie*, La Découverte, 2007, n°1, p.253.

[1129] En ce sens : DELAS Olivier, DEBLOCK Christian, *Le bien commun comme réponse politique à la mondialisation*, Belgique, Bruylant, Collection Mondialisation et Droit international, 2003.

[1130] Présidence de la République, *Les nouvelles contributions financières internationales*, France, La Documentation française, 2004, p.112.

[1131] CHEMILLIER-GENDREAU Monique, *Humanité et souverainetés: Essai sur la fonction du droit international*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série Histoire contemporaine, 1995, p.276.

L'instrument fiscal est envisagé, mais au final, rejeté. En effet, parmi ses fervents adversaires, la fiscalité compte les États-Unis.

Le projet, soutenu alors par les Européens, avorte pour deux raisons majeures. Au sein des « pro taxe », il existait déjà des divergences de point de vue. Au surplus, il apparaissait impossible de faire accepter ce projet aux États-Unis favorables aux marchés à polluer[1132]. Pourtant, les experts internationaux préconisent une taxe pour gérer les gaz à effet de serre à l'échelle régionale et internationale[1133].

L'idée ne doit donc pas être abandonnée[1134].

L'assiette de la taxe serait les énergies fossiles, dont la combustion génère des gaz à effet de serre. Le taux varierait en fonction de l'émission de carbone des différentes sources d'énergie. La taxe devrait être mise en place de façon progressive, afin que les pollueurs puissent s'adapter et prévoir des techniques de réduction de leur émission de carbone.

Par exemple, le transport aérien est une source majeure de pollution. Une taxe mondiale sur les billets d'avion serait une application du PPP[1135]. Une taxe, d'un taux négligeable, pourrait rapporter *a minima* 2 milliards de dollars[1136]. Cette taxe existe déjà dans certains pays[1137], et notamment dans des pays en

---

[1132] Conseil Économique pour le Développement Durable, *Taxe carbone et changement climatique : les références économiques*, 2009, n°2, p.1.

[1133] Groupe d'experts Intergouvernemental sur l'Evolution du Climat (GIEC), *Changements climatiques : rapport de synthèse*, Suisse, 2007, p.60.

[1134] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat sur la planification, sur la mondialisation et l'environnement*, Paris, Session ordinaire de 2003-2004, nº233, p.104.

[1135] PLIHON Dominique, « Les taxes globales: une utopie ? », Paris, *L'Économie politique*, mars 2003, nº1, p.14. HECKLY Christophe, *Fiscalité et mondialisation*, Paris, L.G.D.J., Systèmes fiscalité, 2006, pp.35 et 148.

[1136] Une taxe de 1% sur le prix des billets et du fret rapporterait 2 milliards de dollars. En revanche, une taxe de 3,65 dollars sur la tonne de kérosène rapporterait jusqu'à 74 milliards de dollars. Présidence de la République, *Les nouvelles contributions financières internationales*, France, La Documentation française, 2004, p.120.

[1137] À l'instar de la taxe française de solidarité sur les billets d'avion, une taxe, basée, elle, sur le CO2 pourrait servir à financer des projets environnementaux dans les pays en développement. Art. 22 de la loi de finances rectificative pour 2005, n°2005-1720 du 30/12/2005 qui a instauré, à compter du 1er juillet 2006, une majoration des tarifs de la taxe de l'Aviation

développement : Chili, Côte d'Ivoire, Corée du Sud, Madagascar, Ile Maurice et Niger[1138].

Le projet de taxe mondiale doit être poursuivi[1139]. « L'instauration de taxes globales est beaucoup plus qu'une question économique et technique. C'est d'abord un choix politique »[1140].

2) Une gestion compliquée

La création d'une taxe internationale engendre de nombreuses questions sur la gestion et le contrôle de la taxe.

D'un point de vue financier, la contribution pourrait transiter ou non par les budgets nationaux[1141]. Elle serait versée directement à l'institution bénéficiaire. C'est le cas pour l'Union Postale Universelle, dont le mécanisme fonctionne depuis près de 140 ans[1142].

---

civile, perçue au profit du Fonds de Solidarité pour le Développement, et ayant pour objet de contribuer au financement des pays en développement et de tendre à réaliser les « objectifs du millénaire pour le développement », notamment dans le domaine de la Santé. Art. 302 bis K du CGI. Ministère de l'Ecologie, du Développement Durable, des Transports et du Logement, *Guide de la taxe de solidarité sur les billets d'avion*, Paris, 2010.

[1138] Commission européenne, *Innovative financing at a global level*, Bruxelles, Commission staff working document, 2010, p.35.

[1139] REISEN Helmut, « Financer les objectifs du millénaire pour le développement, nouvelles approches », Paris, *Cahier de politique économique*, n°24, 2004, p.12.

[1140] PLIHON Dominique, « Les taxes globales: un instrument nécessaire face à la mondialisation », Paris, *Regards croisés sur l'économie*, La Découverte, 2007, n°1, p.260.

[1141] PLIHON Dominique, *Ibid.*, p.258.

[1142] L'Union Postale Universelle a été créée en 1874 pour développer la communication sociale, culturelle et commerciale entre les peuples grâce à un fonctionnement efficace des services postaux. Son financement est indépendant de l'organisation des Nations Unies. Ce sont les États membres qui financent l'organisation selon un système de classes de contribution. Lors de leur admission, les nouveaux membres peuvent choisir l'une des douze classes de contribution, comprenant de 1 à 50 unités. Une classe de contribution supplémentaire d'une demi-unité est réservée aux pays les moins avancés. Actuellement, cinq pays figurent dans la classe de contribution maximale (50 unités). Depuis 1997, l'UPU a adopté une politique de croissance zéro, consistant à maintenir le budget en-dessous du niveau de l'inflation. Assemblée nationale, *Rapport fait au nom de la commission des affaires étrangères sur le projet de loi autorisant la ratification du septième protocole additionnel à la constitution de l'Union Postale Universelle*, n°164, 2007, pp.7-9.

La création d'une autorité, ou l'élargissement de compétences d'un organisme (à l'instar du PNUD, Programme des Nations Unies pour le Développement ou du PNUE, Programme des Nations Unies pour l'Environnement[1143]) est une obligation. Toutefois, certains pourraient ne pas adhérer, invoquant le fait que d'autres États non parties polluent davantage.

Cela est d'autant plus problématique lorsque ce sont les États les plus pollueurs, de surcroît développés, qui ne payent pas de taxe. Il ne serait pas tolérable que les États-Unis ou la Chine, pays parmi les plus pollueurs, soient en dehors du système.

Cependant, l'administration de la taxe au sein de chaque État[1144] simplifierait la gestion internationale. Un organe centralisateur, au sein des Nations Unies, pourrait simplement contrôler le dispositif tout en laissant l'exercice de leur souveraineté aux États[1145].

La Convention des Nations Unies sur le Droit de la Mer de Montego Bay, de 1982, met en place un système de redevance sur la production issue de l'exploitation minière des fonds marins[1146]. Cette redevance pour l'usage des ressources naturelles, est due à l'Autorité des Fonds Marins par tout exploitant.

[1143] « Certes, le Programme des Nations Unies pour l'Environnement existe, mais ce n'est qu'un programme, c'est-à-dire, en langage onusien, la plus modeste des institutions, à laquelle ont été systématiquement refusés tous les sujets importants, comme la biodiversité ou le changement climatique. Or ce programme, doté de très peu de moyens (160 millions de dollars), n'est en définitive qu'une des institutions chargées des questions environnementales, les organes de la convention sur le climat étant chargés des questions climatiques et la question de la biodiversité ayant été traitée par le *millenium assessment* au niveau de l'ONU elle-même. On pourrait ajouter la commission sur le développement durable au rang des institutions qui s'occupent d'environnement au sens large du terme, mais également pour partie l'Organisation mondiale de la santé ou la FAO. » LEPAGE Corinne, « Les véritables lacunes du droit de l'environnement », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, nº 4, p.130.

[1144] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat sur la planification, sur la mondialisation et l'environnement*, Paris, nº233, 2003-2004, p.106.

[1145] Institut du Développement Durable et des Relations Internationales, GIORDANO T., *Fiscalité internationale et financement du développement durable*, Paris, Rapport, nº4, 2003, p.7.

[1146] ONU, *Convention sur le droit de la mer*, Montego Bay, 10 décembre 1982.

Depuis que la Convention est entrée en vigueur en 1994, cette clause est non applicable. Il n'existe, à ce jour, aucun exploitant des grands fonds marins. Par analogie, cette solution est applicable à d'autres ressources.

Enfin, se pose la question de l'usage des recettes issues de la taxe environnementale internationale. Des fonds pour l'environnement pourraient être créés[1147]. En matière environnementale, les chantiers mondiaux ne manquent pas. Des infrastructures dans les pays en développement, pour l'accès à l'eau ou à l'énergie, pourraient être financées[1148].

La fiscalité environnementale mondiale contribuerait indirectement à la lutte contre la pauvreté. À la question « la mondialisation peut-elle ouvrir la voie à un meilleur financement public de l'environnement ? »[1149], la réponse est oui.

SECTION II - LES POTENTIELS D'UNE APPROCHE LOCALE

Si le droit international emprunte certaines techniques aux droits nationaux, c'est au prix d'importantes modifications et adaptations[1150]. À l'échelle mondiale, une taxe environnementale est un vrai défi, car elle ne reposerait sur aucune assise territoriale[1151]. D'autres opportunités semblent toutefois se

---

[1147] « Bien qu'il soit au premier plan des préoccupations, le changement climatique n'est pas la seule question écologique d'importance macroéconomique. Les autres sont i) la pollution locale; ii) la gestion des forêts et autres ressources renouvelables et iii) l'adoption d'une fiscalité environnementale appropriée ». Fonds Monétaire International, *Financing the response to climate change*, États-Unis, IMF, Strategy, Policy and Review Department, 2010, p.7. Egalement, Fonds Monétaire International, *Le changement climatique, l'économie mondiale et le FMI*, États-Unis, IMF fact sheets, 2010.

[1148] Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat sur la planification, sur la mondialisation et l'environnement*, Paris, nº233, 2003-2004, p.109.

[1149] CABANNES Xavier, « Gouvernance mondiale et financement public de l'environnement : quelques pistes… », *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Paris, L.G.D.J., mai 2005, nº90, p.70.

[1150] THIERRY Hubert, « L'évolution du droit international », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 222, 1991, p.29.

[1151] LEROY Marc « Réflexion sociologique sur la globalisation fiscale » in LEROY Marc (éd.) *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, Finances Publiques, 2006, p.270.

dessiner sur la scène internationale, où la complémentarité des rapports entre les États est fondamentale.

Les pays en développement se préoccupent de la protection de l'environnement et du changement climatique[1152]. Ils sont souvent directement touchés par les conséquences[1153]. Il faut éviter la croissance d'« enfers gris » où l'on trouve les désavantages environnementaux et les populations marginalisées et des « paradis verts » cumulant les avantages sociaux et environnementaux[1154].

« Le changement climatique aggrave les inégalités entre les différentes régions du monde, mais aussi à l'intérieur d'une région »[1155]. Le patrimoine naturel est aussi une richesse nationale dans les pays en développement[1156]. Les ressources naturelles constituent un filet de sécurité qui peut se révéler vital en cas de crise[1157].

Dans le cadre des Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD), l'Objectif 7 relatif à un environnement durable[1158], préconise la gestion durable

---

[1152] Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, n°543, 2009, p.28.

[1153] Voir par exemple sur les problèmes juridiques liés aux réfugiés environnementaux. COURNIL Christel, « Les réfugiés écologiques : Quelle(s) protection(s), quel(s) statut(s) ? », Paris, *Revue du droit public*, juillet 2006, n°4, pp.1035-1057. GONIN Patrick, LASSAILLY-JACOB Véronique, « Les réfugiés de l'environnement: une nouvelle catégorie de migrants? », Paris, *Revue Européenne des Migrations Internationales*, pp.139-160.

[1154] BLANCHON David, MOREAU Sophie, « Comprendre et construire la justice environnementale », France, *Annales de Géographie*, n°665-666, 2009, p.49.

[1155] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.39.

[1156] Les ressources retirées de l'environnement représentent 25% de la richesse totale dans les pays à faible revenu, 13% dans les pays à revenu intermédiaire et seulement 3% dans les pays de l'OCDE. Banque mondiale, *Ensuring Environmental Sustainability: Measuring Progress*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, 2005, p.5.

[1157] OCDE, *Pourquoi un environnement sain est essentiel à la réduction de la pauvreté,* Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.4.

[1158] OMD n°1 Extrême pauvreté et faim: la déforestation, principalement la conversion des forêts en superficies agricoles, menace les sources de revenu, tandis que 70% des terres sèches souffrent de dégradation et de désertification, touchant gravement environ 0,9 milliard de personnes. OMD n°2 Enseignement: de nombreux enfants ne fréquentent pas l'école, en raison du manque d'installations sanitaires et parce qu'ils doivent porter l'eau et le bois pour assurer leur subsistance. OMD n°3 Égalité des sexes: pour les femmes pauvres, c'est la possibilité de disposer d'un accès sûr et proche à l'eau potable, à des installations sanitaires et d'énergie qu'elles

des ressources naturelles, l'adaptation au changement climatique, ainsi que les économies d'énergie et la promotion des énergies renouvelables pour réduire la pauvreté. « Le problème du financement du développement durable est caractéristique des oppositions Nord-Sud sur la lutte contre la pauvreté et le financement du développement en général »[1159].

Aussi, « la promotion d'une réforme fiscale pour l'environnement en tant que volet du soutien budgétaire général et inclusion des questions environnementales dans les revues des dépenses publiques »[1160] peut contribuer à protéger l'environnement tout en réduisant la pauvreté.

Les pays développés doivent renforcer leur aide aux pays en développement (I). Dans le même temps, pour que de vraies réformes fiscales vertes soient possibles, les spécificités locales doivent être prises en compte (II).

---

considèrent comme les aspects les plus importants de leur bien-être. OMD n°4 Mortalité infantile: les maladies dues à la mauvaise qualité de l'eau, comme la diarrhée et le choléra, tuent environ 3 millions de personnes par an dans les PED. Des millions souffrent de la pollution de l'air à l'intérieur. OMD n°5 Santé maternelle: la pollution de l'air à l'intérieur et le fait de devoir porter de l'eau et du bois de chauffage sont néfastes à la santé des femmes et peuvent les rendre moins aptes à procréer, et sujettes à des complications pendant leur grossesse. OMD n°6 Lutte contre le VIH/SIDA: près d'un cinquième des maladies, dans les PED, peut être associé à des facteurs environnementaux et des mesures environnementales préventives en faveur de la santé ont parfois un meilleur ratio efficacité/coût, que le traitement médical. OMD n 7 Environnement durable: il est nécessaire de soutenir la santé et la productivité des écosystèmes mondiaux et d'améliorer les conditions de vie et de santé. OMD n°8 Partenariat global: entre des entités publiques, des agences de développement, la société civile et le secteur privé. ONU, *Objectifs du Millénaire pour le Développement: rapport 2009*, Département des affaires économiques et sociales, États-Unis, 2009.

[1159] BEKHECHI Mohammed Abdelwahab, « Les mécanismes internationaux du financement de la protection de l'environnement », *Vers un nouveau droit de l'environnement ?* , France, Institut catalan de recherches scientifiques, Université de Limoges, Faculté de Droit et des Sciences Économiques, 2001, p.1.

[1160] Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.16.

I) UN RENFORCEMENT NÉCESSAIRE DU SOUTIEN DES PAYS DÉVELOPPÉS

« Les conséquences du changement climatique sont injustement réparties, parce que ceux qui en sont les principaux responsables en subissent pour autant qu'on puisse prévoir, le moins de dommages, et qu'ils ont les plus grandes chances de tirer profit de la situation. Inversement, sont les plus touchées les régions du monde qui n'ont jusqu'ici guère contribué à la somme totale des émissions causant le réchauffement »[1161].

Aussi, dans la lutte contre la pollution et le changement climatique, les États développés doivent-ils soutenir les pays en développement[1162].

« L'aide peut avoir des effets désincitatifs comparables sur les gouvernements, en les libérant d'un impératif (réformer la fiscalité pour élargir les bases d'imposition), et donc de pressions importantes pour la fourniture de services économiques et sociaux »[1163]. Pour que de telles aides soient efficaces, on doit contribuer au développement dans différents secteurs, particulièrement dans les pays les plus pauvres et les plus vulnérables[1164].

[1161] WELZER HARALD, *Les guerres du climat: pourquoi on tue au XXIe siècle*, Traduit de l'allemand, France, NRF Essais, Éditions Gallimard, 2009, p.121.

[1162] « Cependant, jusqu'à aujourd'hui aucune offre crédible » n'a été faite au Sud pour qu'il s'engage véritablement dans la défense du la biodiversité et dans la protection du climat. (…) C'est bien la question politique qui est centrale avec parmi les grand enjeux celui de la gestion des rapports Nord-Sud et du lien environnement et développement. ». ALBERTIN C., VIVIEN F.D., *Le développement durable : enjeux politiques, économiques et sociaux*, Paris, La Documentation française, Les études de la Documentation française, IRD Éditions, 2006, p.72.

[1163] OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p.21.

[1164] Les pays en voie de développement réclament que cette aide corresponde désormais à l'exécution d'un devoir strict des riches au bénéfice des pauvres. LADREIT DE LACHARRIERE Guy, « Traits généraux de l'influence de l'inégalité de développement des États sur le droit international: l'influence de l'inégalité de développement des États sur le droit international », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 139, 1973, p.258.

Aujourd'hui, si les aides des États développés sont importantes, elles ne sont pas souvent adaptées. Ces aides doivent revêtir deux aspects: elles doivent être financières (A), mais aussi techniques (B), dans une réelle optique de développement, et non d'assistance, pour qu'une véritable coopération s'installe entre les États développés et les États en développement.

A) UNE AIDE FINANCIÈRE ADÉQUATE

L'aide publique au développement, malgré une longue existence, est loin d'atteindre ses objectifs[1165]. Les pays développés doivent financer de manière « innovante »[1166] les mesures d'adaptation au changement climatique[1167]. Une assistance financière peut être apportée aux États pour des projets dégageant des externalités positives, ou limitant les dommages environnementaux[1168].

Des fonds communs pour le climat doivent être mis en place (1). Dans ce cadre, le rôle de l'UE est important (2).

1) Des fonds communs pour le climat

« Le principe de financement international, devrait permettre aux États de s'acquitter de leur obligation de conservation »[1169]. Ce financement doit provenir

[1165] BADRÉ Bertrand, LANDAU Jean-Pierre, « Une fiscalité internationale pour le développement? », France, *Politique étrangère*, 2004, vol. 69, nº3, p.589.

[1166] Commission européenne, *Accroître le financement international de la lutte contre le changement climatique: orientations européennes en vue de l'accord de Copenhague*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.12.

[1167] Commission européenne, *Adaptation au changement climatique: vers un cadre d'action européen*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.16.

[1168] C'est le cas par exemple des barrages. KIM Hyung-Jin, « Subsidy, polluter pays principles and financial assistance among countries », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, 2000, vol.34, nº6, p.131. De telles initiatives pourraient aussi contribuer à des projets de réduction de carbone. Fonds Monétaire International, *The Fiscal implications of climate change*, États-Unis, IMF, Fiscal Affairs Department, 2008, p.20

[1169] OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995, p.335.

de manière complémentaire de différentes sources[1170]: au travers de fonds mondiaux et par le biais de financements directs.

D'importants fonds publics, nationaux et internationaux, remplissent différentes missions de développement, dont le volet environnement doit être de plus en plus important[1171].

Une solution consisterait à transférer de façon régulière des fonds vers les pays en développement. Cette solution d'assistanat n'est pas viable sur le long terme, mais permettraient, dans un premier temps, aux États polluants, de contribuer à la réparation environnementale. Au sein de l'Union européenne, un financement direct, par le budget propre, serait une solution « fiable et transparente »[1172].

Il est envisageable d'établir des fonds communs pour le climat. Il convient de se baser sur les causes historiques du changement climatique[1173], et non sur les pollutions actuelles dégagées, car les États développés risquent de recourir plus rapidement aux techniques non polluantes.

Mais ces aides financières ne doivent pas se transformer en dette qui serait « aliénante »[1174] pour les pays en développement.

[1170] Commission européenne, *Accroître le financement international de la lutte contre le changement climatique: orientations européennes en vue de l'accord de Copenhague*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.9. Commission européenne, *Cooperating with developing countries on promoting good governance in tax matters*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010, p.2.

[1171] Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.7.

[1172] Commission européenne, *Accroître le financement international de la lutte contre le changement climatique: orientations européennes en vue de l'accord de Copenhague*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.12.

[1173] Mais ces compensations financières doivent être adéquates, car elles sont « vaines, et même nuisibles quand elles servent d'excuse ». FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: Souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974, p.320.

[1174] FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: Souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974, p.282.

2) Une contribution spécifique de l'UE

Au sein de l'UE, ce fonds pourrait être financé par des contributions bilatérales provenant de chaque État membre[1175]. Cela réclamerait un accord intergouvernemental ou une base juridique, en dehors du cadre financier classique. Des problèmes de gestion pourraient apparaître : manque de transparence, non respect de l'unité du budget, difficulté de cohérence avec d'autres activités.

La Commission européenne propose que les pays industrialisés apportent un financement public, en fonction de leurs responsabilités pour les émissions et de leur « capacité à payer ».

La question du renforcement du rôle des institutions européennes, notamment du Parlement, dans une mission de contrôle, est entière. Le Parlement européen a chiffré la contribution de l'UE, pour financer l'atténuation et l'adaptation des PED, à 30 milliards d'euros par an d'ici 2020[1176].

De telles hypothèses doivent donc être complémentaires de programmes d'aides techniques au développement de chaque État[1177].

B) UNE AIDE TECHNIQUE COMPLÉMENTAIRE

Les politiques environnementales doivent s'effectuer en amont des politiques de développement[1178]. En la matière, si l'aide financière est importante[1179], l'aide technique l'est tout autant.

[1175] Swedish Institute for European Policy Studies, *Turning the EU budget into an instrument to support the fight against climate change*, Stockholm, 2008.

[1176] Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009, p.19.

[1177] Par exemple, pour la préservation du fleuve Niger, troisième grand fleuve africain, partagé entre neuf pays, l'Agence Française du Développement met entre autre à disposition un fonds d'études permettant à l'Agence de Bassin du Niger de participer aux études des grands aménagements, notamment sur les aspects évaluation environnementale et sociale, et de faire avancer le dialogue entre les États, pour harmoniser et coordonner les politiques nationales. Agence Française du Développement, *Gérer la ressource en eau du fleuve Niger*, Paris, 2004.

Il s'agit de bâtir des alliances puissantes (1) pour une bonne gouvernance fiscale verte (2).

1) Bâtir des alliances puissantes

La réforme fiscale verte doit avant tout débuter par une identification claire, et une bonne compréhension des problèmes auxquels les pays doivent aussi faire face[1180].

Les donneurs[1181] (États, organisations non gouvernementales[1182], organisations internationales) doivent fournir une assistance technique. Ils peuvent contribuer aux efforts de « dialogue national »[1183]. Il est nécessaire de bâtir des alliances puissantes[1184].

[1178] ROUQUIE Alain, « Discours », *Mondialisation et Droit de l'environnement*, *Actes du 1er séminaire international de droit de l'environnement : Rio + 10*, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, avril 2002, p.9.

[1179] Basé sur ses meilleures estimations, la Commission avance le chiffre d'environ 100 milliards d'euros par an d'ici 2020 pour les pays en développement. Commission européenne, *Stepping up international climate finance: a European blueprint for the Copenhagen deal*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.3. Voir OCDE, *Coûts de l'inaction sur des défis environnementaux importants*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.79, chapitre 3, le coût de l'inaction face au changement climatique.

[1180] Par exemple, voir la partie financement Ministère de l'Écologie et du Développement Durable, Agences de l'Eau, *Guide de la coopération décentralisée pour l'eau potable et l'assainissement*, Paris, mars 2007, pp.19 et s..

[1181] Selon le vocabulaire de l'OCDE. OCDE, *Les approches des donneurs pour évaluer la gouvernance: principes directeurs pour un impact, une utilisation et une harmonisation renforcés*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009.

[1182] Les donneurs peuvent remplir cette fonction lors de participations aux universités, aux équipes de recherche, consacrées à la fiscalité environnementale. Par exemple, ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, CHALIFOUR Nathalie, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume V*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2008.

[1183] OCDE, *Les approches des donneurs pour évaluer la gouvernance: principes directeurs pour un impact, une utilisation et une harmonisation renforcés*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009, p.2.

[1184] Les actuelles initiatives sur la transparence des industries extractives (Extractive Industries Transparency Initiative, ou EITI) et sur l'abattage illégal (Forest Law Enforcement Governance and Trade Process, ou FLEGT) sont des exemples d'alliance efficace. Les organismes donneurs peuvent fournir des informations sur les expériences de réforme des pays de l'OCDE, sachant que nombre de ceux-ci se heurtent également à divers problèmes pour mettre en œuvre avec succès une fiscalité environnementale. OCDE, *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2005, p.59. Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de*

Le partage d'expérience doit être d'ampleur internationale entre les gouvernements des pays développés et des pays en développement.

L'agence Suisse pour le Développement et la Coopération (SDC) mène des études concernant le Maghreb (Algérie) et le Mashreq (Jordanie), afin de permettre de doter ces régions, de même que d'autres, d'un cadre fiscal élargi à l'amélioration de la qualité de l'environnement et du cadre de vie, à la réduction de la pauvreté et à une gouvernance environnementale décentralisée[1185].

Les États ayant déjà mis en œuvre des réformes fiscales vertes, peuvent apporter leur aide technique, notamment lors de la collecte et de la gestion des taxes[1186]. Il s'agit de saisir toutes les opportunités d'adoption de mesures fiscales vertes en surmontant les lenteurs de la bureaucratie[1187] et les oppositions[1188].

L'ONU, la Banque Mondiale, et l'OCDE dans une moindre mesure dans les pays en développement, contribuent à nouer des relations. Ces organisations pourraient davantage encore sauvegarder les intérêts des contribuables en cas de

---

l'environnement dans la coopération au développement, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.6.

[1185] Voir par exemple l'impact de la politique fiscale sur l'agriculture : Agence Suisse pour le Développement et la Coopération, *Rapport sur l'efficacité : la coopération suisse au développement dans le secteur de l'agriculture*, Berne, 2010, p.22.

[1186] « Ainsi, des fonctionnaires britanniques, sous l'autorité du gouvernement du Mozambique, ont pris en charge l'entière administration et gestion du service des douanes afin de le moderniser, d'éradiquer la corruption et d'augmenter les recettes. Certains résultats à court terme ont été spectaculaires, notamment l'augmentation des recettes à hauteur de 350%, la diminution de la fraude et de la corruption, et la réduction sensible des délais de dédouanement. Cependant, cette solution pose la question de l'équilibre entre le besoin urgent d'aide directe pour améliorer la collecte des recettes et la qualité du service d'une part, et la consolidation à long terme de la légitimité et de la fiabilité des institutions publiques d'autre part. Les critiques font valoir en effet que la réforme des douanes au Mozambique a engendré peu de résultats durables : le transfert de compétences a été limité et le coût de l'opération a été très élevé pour le gouvernement.». OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p..32.

[1187] Agence Française de Développement (AFD), *Aide et mobilisation fiscale dans les pays en développement*, France, Programme Aide budgétaire, Études et documents, 2008, p.4.

[1188] OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p.22.

conflits et d'abus de droit fiscal de la part des États. Elles pourraient standardiser la terminologie fiscale et codifier le droit fiscal coutumier[1189].

Le Partenariat pour la gouvernance démocratique, dont l'unité consultative est située à l'OCDE, assure l'expertise nécessaire pour les missions fondamentales des pouvoirs publics, notamment fiscale, tout en veillant au développement et à la viabilité des capacités sur le long terme[1190].

Ces questions doivent être aussi abordées en collaboration avec des pays développés[1191]. Les politiques agricoles à l'origine de distorsions des prix sur les marchés mondiaux, ou les accords de quotas de pêche à l'encontre d'objectifs de protection de l'environnement et de réduction de la pauvreté[1192], doivent s'inscrire dans une logique large de développement. Les objectifs ne doivent pas être compromis par des mesures contradictoires[1193].

2) Pour une bonne gouvernance fiscale verte

La promotion de la transparence, de l'accès à l'information, de la participation des citoyens et le sens des responsabilités, sont des conditions essentielles d'une bonne élaboration des mesures en accord avec une « bonne gouvernance »[1194].

[1189] BILLE Sten F.W., *La souveraineté fiscale des États et l'intégration économique internationale, Études de projets de constructions fiscales dans le cadre d'une intégration économique*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1958, IV, C.

[1190] Encart sur le développement des capacités de l'Autorité fiscale nationale du Sierra Leone. Partenariat pour la Gouvernance Démocratique, *L'externalisation des services et fonctions de l'État dans les situations post-conflit et de fragilité*, Paris, Publications de l'OCDE, 2010, p.88.

[1191] KIM Hyung-Jin, « Subsidy, polluter pays principles and financial assistance among countries », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, 2000, vol.34, n°6, p.133.

[1192] OCDE, *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2005, p.62.

[1193] Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.6.

[1194] Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.13.

L'Organisation des Nations Unies a adopté des instructions volontaires, pour fournir une orientation générale aux pays en développement qui en font la demande, en vue de promouvoir la mise en œuvre effective de leurs engagements, au titre du principe 10 de la Déclaration de Rio de 1992 sur l'environnement et le développement dans leurs législations nationales. Ces directives visent à aider ces pays à combler les lacunes de leur droit interne et de leur réglementation, afin de favoriser un large accès à l'information, la participation du public et l'accès à la justice dans le domaine de l'environnement[1195].

Dans des pays où l'instabilité politique et économique peut être grande, il faut profiter des périodes favorables. Un nouveau pouvoir politique peut être un moteur pour des initiatives en matière politique fiscale verte.

L'élaboration des mesures spécifiques implique une évaluation de la panoplie d'instruments, compte tenu de la situation sociopolitique et du cadre institutionnel. Dans certains pays où la corruption[1196] peut être encore importante, la fiscalité indirecte est une voie, notamment en matière d'accès aux ressources naturelles.

Il faut mettre en place de nouveaux systèmes de gestion. En effet, l'État ne dispose ni des moyens financiers, ni de la légitimité, pour financer des programmes publics. L'interventionnisme environnemental, voire social, est mal accepté en raison du faible niveau de confiance sociale[1197]. Il faut aussi officialiser et enregistrer les droits de propriété[1198] dans une logique pluridisciplinaire.

[1195] ONU, PNUE, *Décision SS.XI/5*, Conseil d'administration, 26 février 2010.

[1196] « Sous certaines conditions, la corruption peut affecter positivement le taux de croissance. Le second effet de la corruption qui paraît être le plus important est son impact négatif exercé sur la croissance par le biais des impôts. Non seulement, elle tend à rendre sous-optimal le taux d'imposition qui maximise le taux de croissance de long terme, mais elle peut aussi créer des distorsions conduisant à des taux d'imposition excessifs nuisibles à la croissance. ». ATTILA Gbewopo, *Corruption, fiscalité et croissance économique dans les pays en développement*, Clermont-Ferrand, Université d'Auvergne, 2007, p.255.

[1197] Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010.

[1198] « Les droits de propriété dans le domaine de l'environnement sont des objets complexes, qui doivent être appréhendés selon différents angles d'analyse : histoire,

II)UNE FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE PROPRE AUX PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Le principe de responsabilité commune mais différenciée reconnaît que la protection de l'environnement relève de tous les États, mais qu'elle peut être traitée différemment selon les niveaux de développement des États[1199].

Le décalage entre les appareils législatifs des pays développés et des pays en développement, est à prendre en compte lors de la mise en œuvre de politiques environnementales, avec notamment des périodes de transition[1200].

La réforme fiscale verte, en tant qu'application du principe pollueur payeur[1201], est un instrument utile au développement. La fiscalité complète et renforce la règlementation environnementale.

Différents types de fiscalité environnementale peuvent être appliqués.

---

anthropologie, droit, économie, science politique, etc. » VIVIEN Franck Dominique, « Droits de propriétés et gestion de l'environnement », Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation Internationale de la Francophonie, 1er et 2ème trimestres 2005, nº66-67, pp.27-31.

[1199] « Toutes les Parties [tiennent] compte de leurs responsabilités communes mais différenciées et de la spécificité de leurs priorités nationales et régionales de développement, de leurs objectifs et de leur situation ». Art. 10. ONU, *Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les changements climatiques,* Kyoto, 1997.

[1200] En l'occurrence, « la Convention de Lomé IV reconnaît implicitement l'inadaptation des appareils législatifs des États ACP sur la protection de l'environnement. L'analyse du fonctionnement de ces appareils permet, d'ailleurs, de constater un décalage entre les situations économiques réelles des populations et les différentes prescriptions règlementaires qui leur sont destinées ». BOTHE M., SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la règlementation aux instruments économiques – Environmental policy : from regulation to economic instruments*, Pays-Bas, Académie de Droit International de La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, Les livres de droit de l'Académie, 2003, p.399.

[1201] « Le principe du pollueur payeur, selon lequel toute personne dont les activités causent ou sont susceptibles de causer des dommages à l'environnement assume les frais de toutes les mesures de prévention de la pollution, de réduction de la pollution ou de remise en état des lieux et de leur environnement ». Loi nº03-10 du 19 juillet 2003 relative à la protection de l'environnement dans le cadre du développement durable, *Journal Officiel de la République algérienne démocratique et populaire*, 19 juillet 2003.

Dans les pays en développement où la problématique de gestion des ressources naturelles est importante, les taxes, les mesures de récupération des coûts et de tarification, les réformes des prélèvements fiscaux et des subventions, sont autant de pistes de réflexion. Ce sont les secteurs de l'agriculture, de la foresterie[1202] ou maritime[1203] qui peuvent être concernés.

Les avantages de la fiscalité environnementale sont nombreux, parmi lesquels la lutte contre la pauvreté, en contribuant à faire face aux importants risques environnementaux et sociaux[1204]. Des ressources financières peuvent être disponibles dans des domaines comme la distribution d'eau et l'assainissement, l'accès à l'énergie ou aux services de santé et d'éducation[1205].

Dans le même temps, il doit être tenu compte de l'équité fiscale[1206], de l'efficacité fiscale et environnementale, de la viabilité administrative, ainsi que de la faisabilité politique. « La gestion transparente, légale et équitable des

[1202] Des secteurs vitaux qui seront parmi les plus touchés par le changement climatique. OMC, PNUE, *Commerce et Changement climatique*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009, p.155.

[1203] HAJBI A., BOUCHARTAT H., CHAMI M., «Développement durable et finances publiques : cas de la fiscalité du secteur maritime au Maroc », Université Paul Cézanne, *Actes de colloque: Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public*, octobre 2010, p.10. C'est le cas du Ghana ou du Cambodge. Banque Mondiale, *Environmental fiscal reform : what should be done and how to achieve it*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, mai 2005, pp.31-32.

[1204] L'ONU veut briser le cercle vicieux entre pauvreté et dégradation environnementale en promouvant « le paiement des services rendus par les écosystèmes » aux populations défavorisées qui les exploitent pour leur survie. Le Costa Rica a investi 200 millions de dollars dans un programme d'indemnisations pour des « services environnementaux » (réduction des émissions de GES, services de l'eau, valeur paysagère et biodiversité). ELOI Laurent, « Écologie et inégalités », Paris, *La Revue de l'OFCE*, n°109, 2009, p.55.

[1205] MEUNIE André, QUENAULT Béatrice, « Le financement international du développement durable », Paris, *Revue Tiers Monde*, décembre 2007, p.866. Banque Mondiale, *Environmental fiscal reform : what should be done and how to achieve it*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, mai 2005, pp.60 et s..

[1206] « Le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constituent un devoir pour chaque personne ». Constitution de la République tunisienne, 1er juin 1959 (suspendue suite à la révolution de 2011), art. 16.

ressources naturelles, est importante du point de vue de la prévention des conflits »[1207].

La mise en œuvre d'une fiscalité environnementale dans les pays en développement peut paraître une simple hypothèse (A). Des exemples réussis démontrent toutes les potentialités (B).

A) L'HYPOTHÈSE D'UNE RÉFORME FISCALE VERTE

Plusieurs éléments viennent plaider en faveur d'une réforme fiscale verte dans les pays en développement. Si les instruments fiscaux doivent prendre en compte les cadres réglementaires et institutionnels existants, ils doivent être adaptés aux conditions locales.

Dans la mesure où les fiscalités des pays en développement reposent sur la fiscalité indirecte[1208], la fiscalité environnementale doit pouvoir trouver un champ d'expansion. Elle doit à la fois se baser sur des principes classiques du droit fiscal (1) et respecter, sans doute plus qu'ailleurs, l'acceptabilité sociale (2).

1) Une application des principes classiques

« L'impôt n'est pas l'unique déterminant d'un développement rapide, mais il est l'un des piliers d'un État efficace et offre également une base solide pour l'établissement de régimes démocratiques fiables et réactifs »[1209].

[1207] Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.13. Ainsi, les périodes de sécheresse de plus en plus fréquentes ont poussé certaines tribus sédentaires du Darfour à devenir nomades. Cela a généré des conflits avec les tribus nomades. WELZER Harald, *Les guerres du climat: pourquoi on tue au XXIe siècle*, Traduit de l'allemand, France, NRF Essais, Éditions Gallimard, 2009, p.97. HUGON Philippe, « Le rôle des ressources naturelles dans les conflits armés africains », Paris, *Hérodote*, 2009, vol.3, n °134, p.70.

[1208] Concernant la TVA qui procure des recettes substantielles et stables. CHAMBAS G., *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, France, Ed. Ministère de la coopération, Economica, 1994, p.50.

[1209] OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p.17.

Les réformes fiscales doivent substituer la fiscalité douanière[1210] par une fiscalité basée sur le développement intérieur. La fiscalité indirecte doit prendre en compte des facteurs environnementaux.

Les principes classiques de gestion de la dépense publique: respect de la discipline budgétaire[1211], répartition rationnelle des fonds publics, efficience opérationnelle, obligation de rendre des comptes, transparence et unicité du budget[1212], doivent être respectés. La simplification de la structure fiscale augmente la transparence en diminuant les possibles abus de la part des administrations fiscales[1213].

Si l'affectation des taxes est une règle délicate, l'affectation d'au moins une partie de leur produit aux activités de contrôle et de répression des infractions, peut être justifiée dans les pays en développement[1214]. Cette affectation contribue à la protection de l'environnement, par l'application effective des réglementations environnementales et de la collecte des taxes.

[1210] COGNEAU D., « Transition fiscalo-douanière et répartition dans un pays en développement. Eléments de réflexion et application aux cas du Cameroun et du Maroc », in GASTELLU J-M., MOISSERON J-Y., POURCET G., (éd.), *Fiscalité, Développement et Mondialisation*, ORSTOMDIAL, 1999, pp.219 et s..

[1211] Le Botswana, connu pour ses mines de diamants, a su mettre en place une politique fiscale efficace. Malgré la crise du diamant au début des années 1990, il a pu éviter les déficits publics avec un index budgétaire soutenable (SBI, sustainable budget index). Banque mondiale, *Ensuring Environmental Sustainability: Measuring Progress*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, 2005, p.15.

[1212] OCDE, *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2005, p.52. En ce sens : OCDE, *Good Practices of Public Environmental Expenditure Management in Transition Economies,* Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2003.

[1213] RAESS Pascal, « Fiscalité et gouvernance : rôle et impact de la coopération internationale au développement », Suisse, *Annuaire suisse de politique de développement*, vol.26, n°2, 2007, p.234.

[1214] C'est le cas de la taxe pour la protection de l'environnement (TPE) en Tunisie où la fiscalité environnementale reste cependant ponctuelle. La TPE semble être la première concrétisation de l'écofiscalité dans la mesure où elle frappe certains produits énergétiques polluants, et ses recettes sont affectées à deux fonds spéciaux du trésor : le fonds de dépollution et le fonds de protection et de l'esthétique de l'environnement. Loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour 2003, *Journal Officiel de la République de Tunisie*, 17 décembre 2002, p.287. Son champ d'application a été élargi par la Loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour 2008, *Journal Officiel de la République de Tunisie*, 27 décembre 2007, p.4357.

Les redevances de pollution doivent être collectées et gérées par des organismes de protection de l'environnement[1215], dont la mission est le contrôle de la législation en vigueur[1216].

L'affectation d'une partie du produit des taxes, tend à renforcer les capacités des organismes de contrôle, pouvant être atteints « par des considérations politiques »[1217].

Les moyens des autorités officielles doivent être aussi renforcés, pour assurer la crédibilité des projets de réforme fiscale verte.

Des évaluations précises doivent être menées régulièrement. Il convient de renforcer les capacités de contrôle de la conformité aux réglementations applicables. Ces organismes doivent recueillir des informations en matière de pollution.

Dans le même temps, les subventions, dont les conséquences sur l'environnement sont néfastes, doivent être supprimées[1218]. Les taxes environnementales doivent être présentes dans de nombreux secteurs: eau, déchets, activités minières, émissions polluantes[1219]...

[1215] La Mauritanie applique un cadre stratégique de lutte contre la pauvreté pour améliorer la gestion des pêches: « L'objectif premier [de la politique de croissance et de stabilité] sera d'assurer la mobilisation pleine et entière du revenu intérieur… Les recettes non fiscales augmenteront nettement sous l'effet des droits de pêche et des amendes ». OCDE, *Pourquoi un environnement sain est essentiel à la réduction de la pauvreté,* Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.10.

[1216] OCDE, *Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide*, 2005. Para. 40 et 41. HAJBI A., BOUCHARTAT H., CHAMI M., «Développement durable et finances publiques : cas de la fiscalité du secteur maritime au Maroc », Université Paul Cézanne, *Actes de colloque: Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public*, octobre 2010, p.5.

[1217] OCDE, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008, p.15.

[1218] Banque Mondiale, *Environmental fiscal reform : what should be done and how to achieve it*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, mai 2005, p.35.

[1219] Comme c'est le cas pour la République socialiste du Vietnam. *Vietnam Law & Legal Forum*, « Environmental tax to be levied », décembre 2008, p.10. Ministère des Ressources Naturelles et de l'Environnement, *Vietnam to impose environmental tax on nylon bag*, Hanoï

2) Une acceptabilité sociale forte

La dimension politico-économique de la réforme fiscale verte revêt une importance primordiale[1220]. L'acceptabilité sociale est un facteur clé pour ces pays où la visibilité de la fiscalité environnementale est importante, afin d'y faire adhérer l'opinion publique.

L'affectation d'une partie du produit des taxes vertes et la crédibilité des organismes chargés du contrôle (et de la répression des infractions) contribuent à l'adhésion aux réformes fiscales vertes[1221].

Il convient de comprendre les points de vue et les intérêts de chaque acteur concerné : responsables politiques, groupes vulnérables, secteur privé, pouvoirs publics, organisations de la société civile, et médias.

La redistribution des taxes doit suivre une politique environnementale stricte, distinguant les entreprises et les particuliers vertueux. Le fait de programmer les hausses futures des taxes ou redevances, et d'affecter leurs recettes pour aider les entreprises dans la lutte contre la pollution, peut atténuer la résistance.

La décomposition en étapes successives donne la possibilité de concerter tous les acteurs. Dans certains pays, la publication d'informations sur les performances environnementales de chaque entreprise, s'est révélée être un important moyen de pression[1222].

2011. La taxe s'élève à 45,000 Vietnam Dong (VND) soit 1,5 euros par kilo de sacs plastique. Des taux sur différents produits seront mis en œuvre d'ici le 1er janvier 2012.

[1220] OCDE, *Pourquoi un environnement sain est essentiel à la réduction de la pauvreté,* Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2006, p.7.

[1221] En effet, certains secteurs auront intérêt « à dépeindre l'organisme de contrôle et de répression des infractions comme incompétent, corrompu ou abusant de ses prérogatives ». OCDE, *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2005, p.28.

[1222] En Indonésie, la mise en place d'un système de notation publique des pollueurs, a entraîné une amélioration notable des performances, et suscité une forte adhésion parmi la population. Des approches analogues sont appliquées aux Philippines et en Colombie. OCDE, *La*

La sensibilisation et la participation du public sont primordiales pour l'adoption et l'application de mesures fiscales vertes. Ces mesures doivent être liées à l'information sur les risques de la pollution pour le milieu et la santé, et diffusées auprès du public de manière compréhensible.

Pour être au plus près des besoins, des profils peuvent être dressés afin d'identifier les besoins locaux[1223]. Il faut mettre en exergue les gagnants face aux perdants, devant la réforme fiscale[1224].

Dans le cadre d'une collaboration horizontale « Sud-Sud », les pays, ayant déjà mis en œuvre une réforme fiscale verte, doivent contribuer à l'information du bien-fondé pour l'application de réformes similaires dans d'autres pays.

B) LA CONCRÉTISATION D'UNE RÉFORME FISCALE VERTE

Dans les pays en développement, la réforme fiscale verte peut être différemment concrétisée. Si les principes de base du droit fiscal sont respectés, l'innovation fiscale, en fonction des caractéristiques spécifiques aux pays en développement, est importante.

---

réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2005, p.117. Dans le même sens : Banque Mondiale, *Greening industry: new roles for communities, markets and governments*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, 2000.

[1223] Le Profil Environnemental de Pays (PEP), et le Profil Environnemental Régional (PER), se sont généralisés au cours des dernières années, pour servir de base à la préparation de stratégies nationales et régionales (2007-2013). La dimension environnementale fait désormais systématiquement partie de l'analyse par pays, au même titre que la dimension économique, sociale et politique. Néanmoins, si les questions environnementales figurent en bonne place, les objectifs ne sont pas atteints partout de la même manière voire n'ont qu'une influence limitée. Les conséquences du changement climatique n'ont pas, jusqu'ici, été abordées de manière spécifique dans les PEP/PER. Extraits. Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.8.

[1224] Banque Mondiale, *Environmental fiscal reform : what should be done and how to achieve it*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, mai 2005, pp.44-55.

Les pays en développement ont souvent des ressources naturelles importantes, pouvant nuire aux performances économiques. Cette affirmation, connue sous le nom de malédiction des ressources naturelles, est un phénomène provoquant la désindustrialisation d'un pays, au profit de l'exploitation des ressources[1225].

Dès lors, les ressources naturelles semblent un secteur idéal de taxation, car de nombreux États en développement, qui en disposent souvent en grande quantité, doivent faire face à des pillages[1226]. Des expériences exemplaires sont à suivre pour un développement durable et une éradication de la pauvreté[1227].

En la matière, une fiscalité forestière a pu se développer dans les États du bassin du Congo (1).

Dans un contexte de changement climatique, une fiscalité environnementale s'est aussi mise en place dans les États insulaires (2).

1) La fiscalité forestière dans le bassin du Congo

Le bassin du Congo est le deuxième massif forestier mondial, avec plus de 2 millions de km². Sa surexploitation a amené peu à peu les pays[1228], le Cameroun le premier[1229], à réformer leur fiscalité forestière[1230], en s'inspirant des pays développés[1231].

[1225] OMC, *Rapport sur le commerce mondial: Le commerce des ressources naturelles*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2010, p.9.

[1226] Fonds Monétaire International, *The Fiscal implications of climate change*, États-Unis, IMF, Fiscal Affairs Department, 2008, p.25.

[1227] Il est estimé que différents secteur sont favorables à des réformes fiscales vertes : agriculture, pêche, et eau. ONU, PNUE, *Towards a green economy: pathways to sustainable development and poverty eradication*, Genève, 2011, pp.105, 188, et 226.

[1228] Sont évoqués le Cameroun, le Gabon, la République centrafricaine, le Congo, la Guinée équatoriale et la République Démocratique du Congo (RDC).

[1229] Depuis 1994, l'activité forestière est soumise à la fiscalité de droit commun et à des prélèvements particuliers: la redevance forestière annuelle; la taxe d'abattage; la taxe d'entrée usine; la surtaxe à l'exportation; les droits de sortie; la taxe de transfert; le précompte sur achat. Les taux sont variés en fonction du volume (m3 ou stère), du volume et/ou de l'essence du bois. Des sanctions particulières pouvant être infligées semblent dissuasives. Des pénalités de 400% en

Les pays taxent la superficie, l'abattage, les exportations, voire l'essence, avec un double objectif de recettes fiscales et d'incitation à la transformation locale du bois. Le niveau des taxes peut varier, en fonction d'un découpage du territoire en zones reflétant l'éloignement.

Les redevances de superficie représentent un coût fixe, alors que l'activité d'exploitation est aléatoire et que les prix du bois sont instables. Pourtant l'augmentation de taxes de superficie est inévitable, si les pays veulent diminuer les exportations et favoriser l'industrialisation.

Au Gabon, depuis 2002, une redevance forestière sur la superficie est perçue annuellement. Mais le taux final pour cette mesure transitoire a été revu à la baisse[1232].

En République Démocratique du Congo, le gouvernement a introduit une taxe de superficie et augmenté les taxes d'abattage et d'exportation. Mais face aux grèves, des accords sont intervenus en mai 2003 réduisant d'environ 20% les

---

cas de non-paiement des taxes forestières internes sur les bois débités et de grumes au moment de leur exportation, sont applicables. Loi n°94/01 du 21 janvier 1994 portant régime des forêts, de la faune et de la pêche, *Journal Officiel de la République du Cameroun*, 1994, et loi n°2002/003 du 19 avril 2002 portant Code général des impôts, le montant des taxes, droits et redevances forestières, *Journal Officiel de la République du Cameroun*, 2002. Voir : CARRET Jean-Christophe. « La réforme de la fiscalité forestière au Cameroun : débat politique et analyse économique », France, *Bois et Forêts des tropiques*, 2000, n°264, pp.37-53.

[1230] KARSENTY Alain, « Le rôle controversé de la fiscalité forestière dans la gestion des forêts tropicales. L'état du débat et les perspectives en Afrique centrale », France, *Cahiers d'économie et de sociologie rurales*, 2002, n°64, p.15.

[1231] AMACHER Gregory, « The design of forest taxation: a synthesis of new directions », États-Unis, *Silva Fennica*, vol.31, n°1, pp.101-119. CORNU Marie, FROMAGEAU Jérôme, *La Forêt en France au XXIème siècle: enjeux politiques et juridiques*, Paris, L'Harmattan, 2004, pp.169-192. CHALIFOUR Nathalie, « Encouraging the transition to sustainable forestry in Canada with ecological fiscal reform: potential and pitfalls », États-Unis, *Journal of Environmental Law and Practice*, 2004, n°4, pp.253-279. ALLEN E.T., *Practical foresty in the Pacific Northwest: protection existing forests and growing new ones*, États-Unis, Bibliobazaar, 2009, p.9.

[1232] A l'origine, un taux de 1000 FCFA avait été retenu. C'est finalement un taux de 600 FCFA qui a été décidé, et de 300 FCFA seulement pour les entreprises qui ont achevé leurs plans d'aménagement.

différentes taxes[1233]. Les taxes d'abattage sont pré-calculées et prépayées, sur la base des autorisations annuelles de coupe, ce qui assure un bon recouvrement, mais décourage la prise de risque au niveau de la diversification des essences exploitées. La RDC a aussi mis en place une redevance de superficie par paliers.

Mais la forêt exploitable sur plus de 55 millions d'hectares, a rapporté à l'État, moins de 2 millions de dollars, en 2002. Depuis la mise en œuvre des nouvelles mesures fiscales, plus de 4 millions d'hectares, détenus par des sociétés qui n'avaient pas les moyens de les utiliser, ont été retournés à la RDC[1234].

Pourtant, les comparaisons ont des limites.

Le mécanisme d'adjudication appliqué au Cameroun fait l'objet de critiques[1235]. Il a conduit à augmenter la redevance forestière annuelle assise sur la superficie. Cependant, les dernières attributions de concessions, pour des durées de 15 ans renouvelables, ont abouti à des offres inférieures[1236].

Le passage d'une fiscalité de l'exportation[1237] à une fiscalité équilibrée entre l'aval et l'amont de la filière, est critiqué par une partie du secteur privé.

Pour une gestion durable des forêts[1238], un bilan des impacts des réformes fiscales doit être dressé. Les dispositifs pourront être améliorés en apportant plus de flexibilité et d'incitation[1239].

[1233] KARSENTY Alain, « Enjeux des réformes récentes de la fiscalité forestière dans le bassin du Congo », France, *Bois et Forêts des Tropiques*, 2004, n°281, p.56.

[1234] Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture, *Régime fiscal forestier et dépenses de l'État en faveur du secteur forestier en République Démocratique du Congo*, Rome, Division des politiques et de la planification forestière, 2004, pp.11-16.

[1235] KARSENTY Alain, « Enjeux des réformes récentes de la fiscalité forestière dans le bassin du Congo », France, *Bois et Forêts des Tropiques*, 2004, n°281, p.58.

[1236] KARSENTY Alain, « Adjudication des concessions, rente économique et risque financier : le débat sur la fiscalité au Cameroun et en Afrique centrale », France, *Bois et Forêts des Tropiques*, 2006, n°287, p.80.

[1237] Les taxes à l'exportation sont aussi développées. Les produits transformés sont moins taxés, voire entièrement détaxés, comme au Gabon. Au Cameroun, c'est une taxe sur le bois brut entrant en usine qui est appliquée, afin de mieux contrôler les flux de bois usinés et d'encourager l'économie de matière. La République du Congo différencie le niveau de la taxe d'exportation selon le degré de transformation.

[1238] La déclaration de Yaoundé préconise « un développement qui fait qu'aujourd'hui prépare et préserve demain; un développement qui pourvoit aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à subvenir aux leurs; un développement qui

2) La fiscalité insulaire dans l'Océan Indien

Le cas des États insulaires, particulièrement fragiles face au changement climatique, est pertinent. « La vulnérabilité des États insulaires croissante face à des menaces tant socio-économiques qu'écologiques, contre lesquelles ils se sentent presque totalement démunis en raison de leur petite taille, requiert une action juridique concrète et immédiate »[1240].

Dans le Pacifique, une stratégie régionale se développe[1241]. Tuvalu a déjà passé un accord pour trouver refuge en Nouvelle-Zélande, dans le cas où l'île viendrait à disparaître[1242].

Comme la plupart des États insulaires[1243], la République des Maldives[1244] est menacée par la montée du niveau des mers[1245]. En effet, la République est un

---

permet de trouver une juste solution entre la nécessaire préservation de l'environnement et les exigences de la survie des populations riveraines des forêts devant être protégées; un développement qui concilie l'économie et l'écologie ». Le sommet de Yaoundé a mis en place la Conférence des Ministres en Charge des Forêts d'Afrique Centrale (COMIFAC). *Extrait du Discours du Président Denis Sassou Nguesso du Congo*, 2ème sommet sur la Bassin du Congo, Brazzaville, 5 février 2005.

[1239] KARSENTY Alain, « Le rôle controversé de la fiscalité forestière dans la gestion des forêts tropicales. L'état du débat et les perspectives en Afrique centrale », France, *Cahiers d'économie et de sociologie rurales*, 2002, n°64, p.33. KARSENTY Alain, « La fiscalité forestière et ses dimensions environnementales l'exemple de l'Afrique centrale », France, *Bois et Forêts des Tropiques*, France, 1999, n°260, p.21.

[1240] SAGE Yves-Louis, COSTI Alberto, « Droit international de l'environnement dans les pays insulaires du Pacifique Sud: un bilan et deux suggestions », Polynésie Française, *Colloque de droit international de l'environnement dans le Pacifique Sud*, Université de la Polynésie Française, 2005, p.25.

[1241] CORDONNERY Laurence « La politique régionale de la mer pour les îles du Pacifique: un modèle de gouvernance face à la crise mondiale des océans? », Polynésie Française, *Colloque sur le droit international de l'environnement dans le Pacifique Sud*, Université de la Polynésie Française, 2005, p.112.

[1242] Assemblée Nationale, Sénat, *Rapport sur l'évaluation de l'ampleur des changements climatiques, de leurs causes et de leur impact prévisible sur la géographie de la France à l'horizon 2025, 2050 et 2100*, Paris, nº 3603 et nº224, 2001-2002, p.278.

[1243] « Craignant les conséquences des changements climatiques à l'échelle de la planète et l'élévation du niveau des mers, la Conférence a exigé que certaines dispositions de la Convention-cadre sur les changements climatiques soient considérées « inadéquates » et que de nouvelles initiatives soient prises […]. Le Programme d'action demande également que la communauté internationale aide les petites îles à surveiller l'élévation du niveau des mers. ». ONU,

des pays à l'altitude la plus basse. Or, le tourisme, certes dans une moindre mesure, contribue au réchauffement climatique[1246].

Depuis 2010, les taxes de tourisme, basées sur la valeur des équipements touristiques, financent les politiques environnementales[1247]. Si cette initiative a été médiatisée, notamment par le fait que le Président de la République des Maldives a refusé de se rendre à Copenhague en décembre 2009, afin de ne pas dégager davantage de gaz à effet de serre, elle n'est pas une exception.

Les Seychelles avaient mis en place une taxe pour protéger les ressources naturelles dès 2006, afin de limiter les flux de touristes et les conséquences de l'écotourisme de luxe[1248]. Mais devant le prix déjà élevé de telles destinations, le gouvernement a du se résilier à supprimer la taxe[1249].

De même, au sein des Caraïbes, où les relations fiscales entre îles sont déjà avancées[1250], un système similaire pourrait exister[1251].

Déclaration de la Barbade et Programme d'action pour le développement durable des petits États insulaires en développement, 1994.

[1244] Ministère du Tourisme et de l'Aviation Civile, *Maldives: third tourism plan 2007-2011*, République des Maldives, 2007.

[1245] Plusieurs îles ont déjà du être abandonnées. Assemblée Nationale, Sénat, *Rapport sur l'évaluation de l'ampleur des changements climatiques, de leurs causes et de leur impact prévisible sur la géographie de la France à l'horizon 2025, 2050 et 2100*, Paris, nº 3603 et nº224, 2001-2002, p.139.

[1246] Organisation Mondiale du Tourisme, *Climate change and tourism: responding to global challenges*, Madrid, UNTWO Publications 2008, p.121.

[1247] Maldives Inland Revenue Authority, Tourism goods and services tax act (trad. anglaise), Acte 19/2010 codifié à l'article 113001 du Revenue Code, 8 septembre 2010.

[1248] Il adviendra comme suit à compter du 1er Juillet 2006 : un supplément de 10 euros par passager en 1ère classe et classe affaire et 1 euro pour les passagers en classe économique embarqués à destination de la France, d'un État de l'Union européenne ou d'un État de l'Espace économique européen, ainsi que la Norvège, l'Islande, le Liechtenstein et la Suisse ; un supplément de 40 euros par passager en 1ère classe et classe affaire et 4 euros par passager en classe économique embarqué à destination d'un autre État. Gouvernement des Seychelles, *Décret n°2006-663 fixant le montant de majoration de la taxe de l'aviation civile*, 6 juin 2006.

[1249] DUVAT Virginie, « Mondialisation touristique et environnement dans les petites îles tropicales », France, *Les Cahiers d'Outre-mer*, n°236, octobre 2006, p.521.

[1250] Communauté Caribéenne, *Agreement among the Member States of The CARICOM for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income, profits or gains and capital gains and for the encouragment of regional trade and investment*, La Barbade, 6 juillet 1994. Les États parties sont les suivants: Antigua And Barbuda; Belize; Dominica; Grenada; Guyana; Jamaica; St. Kitts & Nevis; Saint Lucia; St. Vincent & The Grenadines; Trinidad & Tobago.

La question des effets du tourisme et de l'écotourisme, pas toujours écologique, est pertinente. Le tourisme dans les déserts froids[1252] et chauds[1253], à des prix de plus en plus abordables, est un phénomène à la mode, alarmant. Enfin, la Terre ne suffisant plus, l'Espace est devenu une nouvelle destination pour touristes blasés fortunés[1254].

Néanmoins, il convient de relativiser ces expériences.

Une approche locale spécifique par secteur[1255] doit répondre à une triple logique : l'additionalité des moyens[1256], la conditionnalité en fonction des spécificités, et la bonne gouvernance[1257].Si les recettes d'une fiscalité verte pour les pays émergents peuvent se maintenir sur le long terme, pour permettre de développer des infrastructures environnementales, le cas des pays moins avancés (PMA) est beaucoup plus délicat[1258].

[1251] « La création d'une taxe d'accès à l'espace ne serait pas une mauvaise chose : elle donnerait de la valeur à l'espace ainsi artificialisé et serait le tribut à payer à l'accès gratuit à l'espace ». LE CORNEC Erwan, « Tourisme et environnement : la recherche d'une harmonisation difficile », in BRETON Jean-Marie, *L'écotourisme: un nouveau défi pour la Caraïbe?*, Centre de recherches et d'études juridiques sur l'environnement, le tourisme et l'aménagement, Paris, KARTHALA Editions, 2001, p.64.

[1252] Voir les impacts environnemental, social, économique et culturel du tourisme dans les régions polaires. ONU, PNUE, *Tourism in the polar regions : the sustainability challenge*, Genève, 2007, p.15.

[1253] ONU, PNUE, *Tourisme et déserts : guide pratique pour gérer les impacts environnementaux et sociaux du tourisme dans les déserts*, Genève, 2006, p.25.

[1254] Voir Conseil National du Tourisme, *Le Tourisme spatial*, Paris, La Documentation française, 2009.

[1255] AHMAD E., STERN N., *The theory and practice of tax reform in developing countries*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 1991, p.94

[1256] Les efforts existants doivent être pris en considération et le principe de l'additionnalité préservé, étant donné que les aspects climatiques seront intégrés dans des programmes indicatifs pluriannuels, en particulier dans les instruments géographiques en faveur des pays en développement. Commission européenne, *Accroître le financement international de la lutte contre le changement climatique: orientations européennes en vue de l'accord de Copenhague*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009, p.13.

[1257] BADRÉ Bertrand, LANDAU Jean-Pierre, « Une fiscalité internationale pour le développement? », France, *Politique étrangère*, 2004, vol. 69, n°3, p.596.

[1258] MEUNIE André, QUENAULT Béatrice, « Le financement international du développement durable », Paris, *Revue Tiers Monde*, décembre 2007, p.867.

S'il existe un droit des pays en développement à l'aide des pays riches[1259], il doit contribuer à une nouvelle économie verte. « Ceux qui passent rapidement à une économie verte, deviendront probablement un nouveau groupe de pays développés, et ceux qui le font lentement seront les nouveaux pays sous-développés »[1260].

[1259] FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: Souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974, p.318.

[1260] Forum ministériel mondial pour l'environnement, *Résumé établi par le Président des débats des ministres et des chefs de délégation à la onzième session extraordinaire*, ONU, Conseil d'administration du Programme des Nations Unies pour l'environnement, Thème II, Annexe IV, 2010.

CHAPITRE 2 - FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT : SOURCE DU DROIT INTERNATIONAL

Dans le cadre des échanges internationaux, la fiscalité est un élément important. Si l'approche régionale doit être préférée à l'approche globale, par la prise en compte des spécificités locales, elle pourrait tendre à s'imposer dans la sphère du droit international de l'environnement, à travers un usage coutumier.

Le droit fiscal et les problématiques environnementales amènent à étudier les sources primaires du droit international public[1261], que sont les traités internationaux, la coutume, les principes généraux du droit[1262].

« Il y a des sources fondées sur l'expérience, qui correspondent aux besoins de la vie en société, ce sont les règles spontanément suivies par la pratique juridique, ce sont les règles coutumières ; et il y a les règles fondées sur la raison, qui correspondent à un idéal de justice, ce sont les principes généraux du droit, c'est-à-dire des règles découvertes par la doctrine juridique, les règles doctrinales »[1263].

[1261] Selon le premier alinéa de l'article 38 des statuts de la Cour Internationale de Justice : « La Cour, dont la mission est de régler conformément au droit international les différends qui lui sont soumis, applique : a. les conventions internationales, soit générales, soit spéciales, établissant des règles expressément reconnues par les États en litige; b. la coutume internationale comme preuve d'une pratique générale acceptée comme étant le droit; c. les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées; d. sous réserve de la disposition de l'Article 59, les décisions judiciaires et la doctrine des publicistes les plus qualifiés des différentes nations, comme moyen auxiliaire de détermination des règles de droit. » Des problèmes d'interprétation de cet article ont été évidemment soulevés, mais ce n'est pas ici l'objet des débats.

[1262] Les décisions juridiques et la doctrine ne seront pas retenues dans notre étude puisqu'elles sont classées comme source secondaire du droit international public. « L'intervention du juge international demeure exceptionnelle ». MAZAUDOUX Olivier, *Droit international public et droit international de l'environnement*, Université de Limoges, Les Cahiers du Crideau, 2008, p.117. En outre, « le droit est infiniment plus grand que le contentieux qui est le « droit pathologique ». ». CARBONNIER Jean, *Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, L.G.D.J., Flexible Droit, 1983, p.22.

[1263] ROUBIER Paul, *Théorie générale du droit: histoire des doctrines juridiques et philosophiques des valeurs sociales*, France, Recueil Siley, 2ème éd., 1951, p.12. Et « Les sources formelles (lois, pratiques judiciaires) ne sont que des procédures de constatation du droit, c'est-à-

Plus spécifiquement, l'application du droit international de l'environnement sera retenue à travers la coutume et les conventions internationales en matière fiscale. En effet, si les principes généraux du droit (PGD) sont souvent un outil essentiel en droit international de l'environnement, ils sont rares en droit international fiscal.

L'hypothèse de l'usage de la fiscalité pour protéger l'environnement en tant que principe général du droit est intéressante. Pour figurer au nombre des PGD, une instance devrait le déclarer comme tel, et en l'état actuel du droit, il ne saurait en être question, au regard de la difficulté qu'ont les autres principes du droit international de l'environnement à émerger[1264].

Aussi, le rôle de la fiscalité internationale comme source du droit international de l'environnement[1265], sera analysé à travers les conventions fiscales internationales (Section I), et la coutume (Section II).

SECTION I - NOUVEL ESSOR DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

C'est « l'égoïsme »[1266] qui pousse les États à étendre leur pouvoir d'imposition. Somme toute, la tâche du droit fiscal international est de remédier aux problèmes qui pourraient se poser.

---

dire des sources secondaires, statiques, formelles, et leur autorité ne leur vient que de leur conformité avec les sources primaires, dynamiques, matérielles. […] Ce qui signifie qu'il y a une hiérarchie des sources, et que les « sources formelles » ne tirent leur validité que de leur conformité aux « sources réelles ». » p.78.

[1264] CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955, p.65.

[1265] De SADELEER Nicolas, « Réflexions sur le statut juridique du principe de précaution », in *Le principe de précaution: significations et conséquences*, Belgique, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2000, p.8.

[1266] BUHLER Ottmar, « Les différents systèmes fiscaux des États du monde et les relations économiques entre États donnant lieu à des questions de double imposition: Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 55, 1936, p.450.

Un traité international est un accord signé entre deux États ou plus, ou d'autres personnes internationales. Il est régi par le droit international[1267]. Une distinction doit être faite entre les traités bilatéraux et les traités multilatéraux.

En matière de droit international de l'environnement, le traité multilatéral est l'instrument le plus couramment utilisé[1268]. Mais, « à la mollesse des contenants, fait écho celle des contenus. »[1269]

En l'occurrence, il s'agit de droit fiscal international, matière dans laquelle les traités bilatéraux prévalent, en raison de la technicité des questions négociées[1270].

Devant cette technicité, les modèles de conventions fiscales internationales vont se développer au sein de la Société des Nations, puis des Nations Unies, et de manière parallèle, à l'OCDE[1271].

[1267] ONU, « Juridical régime of historic waters, including historic bays », New York, *Yearbook*, International Law Commission, vol. II, 1962, p.10.

[1268] DEGARMO Denise K., *International environmental treaties and state behavior – factors influencing cooperation*, États-Unis, Royaume-Uni, Routledge New York and Londres, Studies in International Relations, Taylor and Francis Group, 2005, p.75.

[1269] MALJEAN-DUBOIS Sophie, « Environnement, développement durable et droit international. De Rio à Johannesburg: et au-delà? », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, CNRS Éditions, vol. XLVIII, 2002, p.599.

[1270] KERLAN Pierre, « L'élaboration doctrinale du droit fiscal international : les modèles de convention », Union Européenne, *Droit et Pratique du Commerce International*, 1985, tome 11, n°2, pp.191-214.

[1271] Dès 1956, l'OCDE présente un modèle de convention. Ce modèle change à mesure que les relations entre les États évoluent. Il a une influence considérable dans les négociations fiscales internationales. Son commentaire est capital dans l'évolution du droit fiscal international, malgré son absence de force contraignante, car il contribue à l'interprétation juridique des conventions. Il reflète les opinions des États. Il peut s'agir d'une interprétation en un sens de l'article, et non forcément de réserves. Ainsi, en matière de contentieux, le commentaire est important. Selon l'OCDE, les modifications du modèle ou des commentaires, ne devraient pas être prises en compte dans les conventions déjà ratifiées, mais ne devraient s'appliquer qu'aux textes postérieurs. Mais il convient de s'appuyer sur le commentaire à jour afin de réaliser une interprétation actuelle. Les commentaires ont pour objet de préciser et non de modifier les versions précédentes. Voir OCDE, *Draft contents of the 2010 update to the model tax convention*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2010.

Plus de 3000 conventions fiscales suivent aujourd'hui le modèle de l'OCDE[1272] régissant les rapports entre les États développés.

Le modèle de l'ONU, lui, retient les relations entre les États en développement et les États développés[1273]. Ce modèle donne, d'une manière générale, plus de droits en matière d'imposition à l'État de source ou au pays importateur de capitaux, que le modèle de l'OCDE.

Il arrive que des conventions fiscales s'inspirent des deux modèles[1274].

Parmi les conventions fiscales internationales, une hiérarchie existe. Il convient de distinguer les simples ententes fiscales[1275] et les accords d'assistance fiscale en matière d'informations. Avec la crise financière et la lutte contre les paradis fiscaux, les actes internationaux se sont développés de manière exponentielle. Des normes fiscales internationales ont été développées par l'OCDE en coopération avec des États non membres de l'OCDE, et approuvé par le G20 et le Comité des experts des Nations Unies[1276].

[1272] « Ce cadre offre la souplesse et la transparence nécessaires aux négociations en matière fiscale, domaine par nature régalien ». Sénat, *Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Kenya en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu*, Paris, nº213, 2009-2010, p.11.

[1273] Un groupe d'experts a été mis en place en 1968 par les Nations Unies pour élaborer un modèle spécifique pour les PED ou importateurs de capitaux. ONU, *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement des Nations unies*, Département des affaires économiques et sociales, États-Unis, Publications des Nations Unies, 2003.

[1274] Par exemple, la France a ratifié récemment une convention fiscale avec le Kenya issue d'un compromis entre le modèle de l'OCDE et le modèle de l'ONU. Sénat, *Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Kenya en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu*, Paris, nº213, 2009-2010, p.11.

[1275] Direction Générale des Finances Publiques, Entente fiscale entre la France et le Québec en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune faite à Québec le 1er septembre 1987 et modifiée par l'Avenant signé à Paris le 3 septembre 2002, Paris, *Bulletin Officiel des Impôts*, 2005.

[1276] Voir OCDE, *Progress report on the juridictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard*, mars 2011. Elles exigent un échange confidentiel d'informations dans toutes les affaires fiscales, l'application de la législation fiscale nationale sans égard à l'obligation d'intérêt fiscal national ou au secret bancaire à des fins fiscales. Toutes les juridictions listées comme paradis fiscal se sont engagées, mais les pays suivants ne les ont pas mis en œuvre: Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Vanuatu.

La France dispose de l'un des réseaux de conventions fiscales internationales le plus développé[1277]. L'importance est grande pour l'État: du contenu d'une convention fiscale internationale peut dépendre en partie, la compétitivité des entreprises d'un État.

Mais les traités internationaux appellent un certain nombre de critiques: « une lenteur difficilement inévitable, nécessaire préalable à l'accord sur des engagements concrets, la construction progressive des référentiels communs et d'une culture partagée à l'échelle internationale, est longue et laborieuse »[1278].

Les objectifs classiques poursuivis par les conventions fiscales internationales (I), ainsi que leurs potentialités en matière de fiscalité environnementale, seront étudiés (II).

I) OBJECTIFS CLASSIQUES DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

Les conventions fiscales internationales traitent des relations directes entre les États: notification ou signification d'actes relatifs à l'assiette et au recouvrement; communication des bases d'imposition; demandes de renseignements par voie d'assistance mutuelle ; droit de concourir aux actes de procédure (administrative ou judiciaire) dans l'autre État, et exécution des titres de l'administration financière[1279].

[1277] Direction Générale des Finances Publiques, Liste des conventions fiscales conclues par la France au 1er janvier 2010, Paris, *Bulletin Officiel des Impôts*, janvier 2010.

[1278] MALJEAN-DUBOIS Sophie, « Environnement, développement durable et droit international. De Rio à Johannesburg: et au-delà? », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, CNRS Éditions, vol. XLVIII, 2002, p.596.

[1279] BUHLER Ottmar, « Les différents systèmes fiscaux des États du monde et les relations économiques entre États donnant lieu à des questions de double imposition: Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 55, 1936, p.499.

En effet, « à défaut de traités, aucun État ne permet une quelconque application sur son territoire des lois fiscales des autres États »[1280].

S'il est difficile de définir l'intérêt des conventions bilatérales de façon générale, leur mise en place poursuit différents buts. Elles ont pour objectif de coordonner les législations fiscales de deux (voire plus) États, au bénéfice des ressortissants de ces États sur le territoire d'un autre État.

Elles permettent aussi d'éviter l'évasion fiscale et le dumping fiscal[1281] découlant du « jeu dangereux » de la concurrence fiscale[1282].

Il s'agit surtout d'éliminer les doubles impositions (A), et de lutter contre l'évasion fiscale vers les paradis fiscaux (B).

A) LA LUTTE CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION

L'OCDE[1283] définit la double imposition juridique comme « l'application d'impôts comparables dans deux (ou plus) États au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques »[1284]. Il s'agit à la fois d'une double imposition positive (le contribuable est taxé dans les deux États), et d'une

---

[1280] CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955, p.70.

[1281] « La frontière entre ce qui est légalement permis et ce qui est interdit, est difficile à situer, ce qui tend à brouiller la différence entre l'évasion et la fraude. […] Un montage intentionnel d'évitement de l'impôt, qualifié de légal, constitue l'évasion fiscale, c'est-à-dire l'habileté à utiliser les possibilités ou les lacunes du droit pour diminuer la somme à payer. Un montage intentionnel désigné comme illégal par les autorités constitue la fraude fiscale, laquelle regroupe une diversité de procédés plus ou moins sophistiqués. L'absence de montage associé au respect des obligations légales forme le conformisme fiscal (compliance). L'absence de montage intentionnel conduisant à une violation de la loi fiscale traduit l'erreur. ». LEROY Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », France, *Archives Européennes de Sociologie*, 2003, XLIV, vol. 2, pp.216-217.

[1282] LAMBERT Thierry, « Réflexions sur la concurrence fiscale », Paris, *Recueil Dalloz*, p.1735.

[1283] OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008, p.7.

[1284] OCDE, *Draft contents of the 2010 update to the model tax convention*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2010.

double imposition négative (le contribuable échappe à toute taxation dans les deux États).

Il peut y avoir double imposition juridique[1285] dans trois cas.

Chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt, pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent…).

Une personne est un résident d'un État contractant, et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant, et les deux États imposent ces revenus ou cette fortune.

Chaque État contractant assujettit la même personne, qui n'est pas un résident d'un État contractant, à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant, ou pour de la fortune qu'elle y possède[1286].

Cette double imposition est le « résultat du concours des souverainetés fiscales »[1287]. Aussi, les conventions fiscales internationales reposant sur la notion de résidence fiscale (1) ont une applicabilité territoriale variable (2).

1) Une notion de résidence fiscale constante

La notion de résidence fiscale est la clé de toute convention fiscale internationale.

« Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française. »[1288].

[1285] Par opposition à la double imposition économique. Celle-ci vise la situation dans laquelle l'imposition du revenu d'un contribuable dans un État fait double emploi avec l'imposition du revenu d'un contribuable lié au premier dans un autre État (notamment en cas de transfert de bénéfices entre sociétés d'un même groupe).Nous n'en traiterons pas ici. Direction Générale des Finances Publiques, Conventions destinées à éviter les doubles impositions, Paris, *Bulletin Officiel des Impôts*, 14 F-1-06, février 2006.

[1286] Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'un non-résident a un établissement stable dans un État contractant, par l'intermédiaire duquel il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant.

[1287] GEST Guy, TIXIER Gilbert, *Droit fiscal international*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection droit fondamental, 2ème éd., 1990, p.42.

[1288] Art. 4 A du CGI.

Pour déterminer la résidence fiscale, des critères sont retenus: « 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France […]: a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. »[1289].

Enfin, « sont également passibles de l'impôt sur le revenu : 2. Les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions »[1290]. Les conventions fiscales internationales les plus importantes s'appliquent à l'impôt sur le revenu et la fortune. D'autres impôts peuvent aussi être concernés: TVA, droits d'accises, contributions sociales[1291] ou droits de mutations[1292]…

La convention fiscale sert alors à éviter des inégalités en taxant deux fois, et en attribuant la taxation à l'État de la source des revenus. En attribuant la

[1289] Art. 4 B du CGI.

[1290] Art. 4 bis du CGI.

[1291] « Article 2: Impôts visés 1. Les impôts actuels auxquels s'applique la présente Convention sont : a) dans le cas de l'Australie : l'impôt sur le revenu, et l'impôt sur la location de ressources (« ressource rent tax ») relatif aux projets offshore d'exploration et d'exploitation des ressources pétrolières, perçus selon la loi fédérale de l'Australie ; b) dans le cas de la France : i) l'impôt sur le revenu ; ii) l'impôt sur les sociétés ; iii) les contributions sur l'impôt sur les sociétés ; iv) les contributions sociales généralisées et les contributions pour le remboursement de la dette sociale, y compris toutes retenues à la source afférentes aux impôts visés ci-dessus. 3. Nonobstant les paragraphes 1 et 2, les articles 25 et 26 s'appliquent : a) dans le cas de l'Australie, aux impôts de toute nature et dénomination perçus en vertu des lois fiscales fédérales et administrés par le commissaire aux contributions (« Commissioner of Taxation ») ; et b) dans le cas de la France, aux impôts de toute nature et dénomination perçus pour le compte de la France, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ». Direction Générale des Finances Publiques, Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de l'Australie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et prévenir l'évasion fiscale, signée à Paris le 20 juin 2006, Paris, *Bulletin Officiel des Impôts*, mai 2010.

[1292] Direction Générale des Finances Publiques, Convention entre la République française et le Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, signée à Paris le 31 décembre 1953 et Protocole final modifié par l'Avenant signé à Paris le 22 juillet 1997, Paris, *Bulletin Officiel des Impôts*, 1998.

compétence fiscale à un seul État, le droit d'imposer est exclusif. Si la compétence est partagée, différents mécanismes existent[1293].

Toutefois, la convention établie dans l'intérêt des contribuables, ne peut en aucun cas aggraver les obligations fiscales ou en créer de nouvelles[1294]. Ces conventions restreignent le droit de taxer de chaque État.

Par exemple, si un État ne dispose pas d'une taxe de 10% à la source, cet État ne pourra pas lever une telle taxe, car celle-ci sera dépourvue de toute base légale en droit interne.

Cependant, l'exception française est ici de mise[1295]. « Nonobstant toute disposition contraire […], sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions »[1296]. La France peut imposer un revenu si la convention le prévoit, même lorsqu'il n'existe aucune disposition expresse de droit interne.

[1293] La retenue à la source, et la présomption. La retenue à la source des contributions peut régler des situations pour tous les contribuables ou pour seulement une partie des contribuables (c'est le cas de la France en matière de traitements, salaires, pensions et rentes viagères de personnes résidant fiscalement hors de France). Le système de présomption, quant à lui, taxe en présumant, que les revenus ne le seront pas dans l'autre juridiction.

[1294] BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Science et technique fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis, 1984, p.628.

[1295] Principes directeurs pour l'interprétation des conventions fiscales internationales françaises: priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel (CE, ass. plen., n°84774-91895, 19 décembre 1975, Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1976, nº2 et CE, ass., Sté Schneider Electric, n°232276, 28 juin 2002, Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, octobre 2002, n°1082 et AUSTRY S., « Conclusions », Paris, *Bulletin Des Conclusions Fiscales*, octobre 2002, n°120), sauf en cas d'établissement stable en France (CE, sect., Interhome, n°244407, 20 juin 2003, Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, octobre 2003, n°1147 et AUSTRY S., « Conclusions », Paris, *Bulletin Des Conclusions Fiscales*, octobre 2003, n°130. CE, Ministère c/ Sté Midex, n°281098, 5 avril 2006, Paris, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, juin 2006 et PERROTIN F., « Note », Paris, *Petites Affiches*, n°245, 8 décembre 2006, p.4).

[1296] Loi n°59/1472 du 28 décembre 1959, art. 3 codifié à l'article 165 bis du CGI.

Par ailleurs, en l'absence de convention ou grâce à certaines conventions (*treaty shopping* ou chalandage fiscal[1297]), une présomption de fraude fiscale peut exister.

Afin d'atteindre l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale[1298], la France a ouvert un bureau spécifique au sein du Ministère du Budget, permettant aux personnes de régulariser volontairement leur situation au regard de la loi fiscale française, pour les avoirs non déclarés détenus dans les paradis fiscaux[1299].

Les conventions, de manière générale, limitent plus le droit d'imposition de l'État de source, que celui de l'État de résidence. En cas de double imposition, l'État de résidence doit prendre en charge le dispositif visant à l'éviter.

Mais cette notion restrictive ne suffit pas, et les États vont chercher à l'élargir, notamment par le champ d'application territorial des conventions.

2) Un champ d'application territorial variable

Dès les premiers articles des conventions, le champ d'application territorial est délimité. Il est très important et varie, en outre, d'une convention à l'autre.

[1297] ONU, *Coopération Internationale en Matière Fiscale : Rapport Du Groupe Spécial*, Département des Affaires économiques et sociales, États-Unis, Publications des Nations Unies, 2007, p.9.

[1298] CC, Décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, *JO*, p.3871, cons. 3. Décision n°99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000, *JO*, 31 décembre 1999, p.19991, cons. 52. Décision n°2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004, *JO*, 31 décembre 2003, p.22636, cons. 10. Décision n°2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin, *JO*, 26 janvier 2010, p.1619, cons. 2. Décision n°2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés), *JO*, 24 juillet 2010, p.13728, cons. 6.

[1299] La régularisation n'est pas une amnistie, les contribuables doivent payer les impôts dus. Elle ne s'applique pas aux activités illégales, criminelles ou terroristes. Le contribuable s'acquittera des compléments d'impôts au titre des années non prescrites, soit trois ans pour l'impôt sur les revenus et six ans pour l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de succession. Les intérêts de retard et les pénalités feront l'objet d'une modulation, pour tenir compte de la démarche spontanée et aucune poursuite pénale pour fraude fiscale ne sera engagée. Extraits. Direction Générale des Finances Publiques, *Communiqué de presse*, Paris, 2009. En 2010, la régularisation a rapportée 500 millions d'euros.

Les eaux territoriales et l'espace aérien sont souvent compris dans le champ d'application[1300]. Le plateau continental sous la compétence fiscale de l'État, peut faire l'objet d'article spécifique dans les conventions fiscales internationales[1301].

Si les départements d'outre-mer français (DOM)[1302] subissent, de plein droit, la fiscalité française, ce n'est pas le cas des collectivités d'outre-mer français (COM)[1303]. Les COM, constituant des entités indépendantes, sont considérées comme des États étrangers, assujettis au prélèvement français, dans la limite du taux prévu par les conventions les liant à la France.

Cependant, le Conseil Constitutionnel a jugé que la convention fiscale conclue entre la République française et la Nouvelle-Calédonie, était un acte de pur droit interne. Son approbation par une loi, même si elle s'inspirait de certaines stipulations habituelles dans les traités internationaux, ne lui conférerait pas un caractère international[1304].

[1300] « Article 29 : Champ d'application territorial 1. La présente Convention s'applique : a) En ce qui concerne Madagascar, à l'ensemble du territoire malgache, y compris les eaux territoriales, ainsi qu'aux zones situées en dehors de ses eaux territoriales et sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République démocratique de Madagascar a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources des fonds marins et de leur sous-sol et des eaux surjacentes. b) Aux départements européens et d'outre-mer de la République française, y compris la mer territoriale et au-delà de celle-ci aux zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République française a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources des fonds marins et de leur sous-sol et des eaux surjacentes. ». Direction Générale des Finances Publiques, Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement démocratique de Madagascar en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir les règles d'assistance administrative en matière fiscale (ensemble deux échanges de lettres) signée à Tananarive, le 22 juillet 1983, Paris, *Bulletin Officiel des Impôts*, 1983.

[1301] En particulier, SUSANTI N., « An analysis of the special treaty provisions relating to continental shelf activities », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *European taxation*, n°48, 2008, pp.186-194.

[1302] Guadeloupe, Martinique, Guyane française, Réunion et Mayotte.

[1303] Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, Wallis-et-Futuna, Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF), Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon.

[1304] CC, Décision n°83-160 DC du 19 juillet 1983, Loi portant approbation d'une convention fiscale avec le territoire d'outre-mer de la Nouvelle-Calédonie et dépendances, *JO*, 21 juillet 1983, p.2251.

En revanche, constituent des accords internationaux, les engagements dont la loi a permis la conclusion entre la Polynésie française, dans les domaines de la compétence de l'État ou du territoire, et un ou plusieurs États, territoires ou organismes régionaux du Pacifique, ainsi que les organismes régionaux dépendant des institutions spécialisées des Nations Unies, dans la mesure où le président du gouvernement de la Polynésie française a reçu, des autorités de la République, les pouvoirs appropriés pour négocier et signer les accords en cause[1305].

Enfin, il existe des conventions fiscales régionales, dont le champ d'application territorial est particulier[1306].

C'est le cas des conventions contre la double imposition, signées entre les pays des Caraïbes ou entre les pays de la Communauté andine[1307].

Au sein de l'Europe du Nord, les pays membres du Conseil Nordique (Finlande, Suède, Danemark, Islande et Norvège) ont signé un accord multilatéral, remplaçant les conventions bilatérales existant entre ces cinq pays[1308].

[1305] CC, Décision n°96-373 DC du 9 avril 1996, Loi organique portant statut d'autonomie de la Polynésie française, *JO*, 13 avril 1996, p.5724. Le Conseil Constitutionnel a étendu sa position : CC, Décision n°2000-435 DC du 7 décembre 2000, Loi d'orientation pour l'outre-mer, *JO*, 14 décembre 2000, p.19830.

[1306] En outre, il existe une Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, qui a été élaborée dans le cadre du Conseil de l'Europe et de l'OCDE, signée à Strasbourg, le 25 janvier 1988 et entrée en vigueur le 1er avril 1995.

[1307] Les États membres de la Communauté andine (Bolivie, Colombie, Équateur, Pérou et Venezuela) ont adopté un accord, entré en vigueur le 1er janvier 1981, visant à remédier à la double imposition. Communauté Andine, *Décision n°40 du 8 novembre 1971 du Groupe andin approuvant l'Accord visant à éviter les doubles impositions entre les États membres (Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión)*, Pérou, 1971.

[1308] Conseil Nordique, *Nordiska skatteavtale (Convention nordique)*, signée à Helsinki, le 22 mars 1983.

B) LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX

Si la double imposition est un phénomène néfaste pour l'économie, il convient aussi de « limiter les effets d'une concurrence fiscale excessive et [de] lutter contre les activités génératrices d'évasion et de fraude fiscale, sur ce qu'il est convenu d'appeler les paradis fiscaux »[1309].

Si l'origine des paradis fiscaux restent vague (1), les critères de définition sont internationalement établis (2).

1) Origines des paradis fiscaux

Un paradis fiscal est souvent perçu comme une île au milieu de l'Océan. La réalité est tout autre.

L'origine exacte des paradis fiscaux reste floue[1310].

La commercialisation de la souveraineté de ces États est un élément important. S'ériger en paradis fiscal est une stratégie de développement des micro-États, voire un droit[1311]. En effet, ces territoires sont souvent de petite superficie, limitant de fait le développement d'activités économiques[1312].

Il existe une stratégie des États et des personnes (morales et physiques) peut-être due à l'accroissement de la réglementation et de la fiscalité des pays industriels avancés[1313].

[1309] MALHERBE Jacques, « De l'entraide à la Coordination Fiscale Internationale », in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, 2002, Bruxelles, Bruylant, p.287.

[1310] PALAN Ronen, « Paradis fiscaux et commercialisation de l'État », France, *Économie politique*, n°15, 2009, p.81.

[1311] ROBERT Eric, « Le droit des États de s'ériger en paradis fiscal : la souveraineté des États et ses limites », in *Les Paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Colloque Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 2001, p.149.

[1312] CRETIN Thierry, « Les paradis fiscaux », France, *Revue Études*, 2009, p.440. Voir aussi: HAUFLER Andreas, *Taxation in a global economy*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 2001.

[1313] PALAN Ronen, « Paradis fiscaux et commercialisation de l'État », France, *Économie politique*, n°15, 2009, p.80.

Par exemple, à partir de 1868, Charles III supprima toute imposition directe à Monaco. Les revenus du jeune casino couvrent toutes les dépenses publiques. La faible fiscalité et le climat propice de la Principauté attirèrent de nombreux visiteurs et résidents fortunés[1314].

Les paradis fiscaux peuvent être une conséquence de la souveraineté nationale à l'âge de la mobilité des capitaux[1315]. « Il existe aussi une mondialisation de la fraude fiscale »[1316]. Pour ne pas trop entraver la souveraineté fiscale des États[1317] et pour combattre l'évasion fiscale, des normes internationales sont alors développées et appliquées.

En conséquence, toute tentative de combattre les paradis fiscaux doit être menée à un niveau multilatéral[1318]. Au sein même de l'UE, des juridictions à faible fiscalité existent. Avec la crise économique et la mise en exergue des États peu coopératifs, les listes (noire et grise) des juridictions fiscales peu coopératives[1319] ont été considérablement réduites.

2) Critères de définition du paradis fiscal

Pour définir le paradis fiscal, un ensemble de questions techniques se pose.

[1314] GRINDA Georges, *La principauté de Monaco: l'État, son statut international, ses institutions*, Paris, Éditions A.Pedone, 2005, p.6.

[1315] Voir GODEFROY Thierry, LASCOUMES Pierre, *Le Capitalisme clandestin. L'illusoire régulation des places offshore*, Paris, La Découverte, 2004.

[1316] LEROY Marc « Réflexion sociologique sur la globalisation fiscale » in LEROY Marc (éd.) *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, Finances Publiques, 2006, p.267.

[1317] La souveraineté fiscale est en effet la souveraineté la plus « chatouilleuse ». VEDEL Georges, « Les aspects de droit public de la fiscalité », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, École Supérieure des Sciences Fiscales, Collection Scientifique, 1962, p.81.

[1318] Ainsi, le site Internet de l'OCDE recense ces accords. En 2009-2010, le nombre d'accords à explosé. Parmi les derniers en date, on peut citer l'Accord entre le Canada et les Îles Cayman signé le 24 juin 2010, ou encore l'Accord entre l'Allemagne et Sainte-Lucie signé le 7 juin 2010. OCDE, *Tax Information Echange Agreement (TEIA)*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2002.

[1319] « Cette pudeur sémantique cache bien souvent une incapacité, voire un refus de pointer les problèmes. Car c'est précisément ce qu'on attend : le moins de coopération possible avec les autorités d'autres pays qui solliciteraient des informations. » CRETIN Thierry, « Les paradis fiscaux », France, *Revue Études*, 2009, p.442.

Quel est le seuil de l'impôt en-dessous duquel un État est considéré comme un paradis fiscal? Quelles exemptions et délais fiscaux sont autorisés? Dans quelles conditions?

L'OCDE a identifié des facteurs essentiels de définition des paradis fiscaux[1320] : des impôts inexistants ou insignifiants, l'absence d'un véritable échange de renseignements (législations ou pratiques administratives, en vertu desquelles les personnes peuvent bénéficier de règles de confidentialité strictes contre la surveillance des administrations fiscales, empêchant un échange de renseignements); l'absence de transparence dans le fonctionnement des dispositions législatives, juridiques ou administratives ; et l'absence d'activités substantielles. Une juridiction essaie d'attirer les investissements financiers et non physiques[1321].

Différentes utilisations de paradis fiscaux existent: l'impact fiscal national; l'effet fiscal conforme à la loi; la stratégie fiscale internationale comme recherche de la fiscalité la moins onéreuse; et la fraude fiscale.

Ces phénomènes, qui concourent à la difficile définition du paradis fiscal[1322], se sont accentués avec la globalisation[1323].

[1320] « Un bon indicateur révélant qu'un pays joue le rôle d'un paradis fiscal est le fait que le pays ou le territoire se présente, ou est généralement reconnu, comme un paradis fiscal ». OCDE, *Concurrence fiscale dommageable*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1998, p.24.

[1321] OCDE, *Concurrence fiscale dommageable*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1998, p.26.

[1322] ORLOV Mikela, « The concept of tax haven: a legal analysis », Amsterdam, Kluwer Law International, *Intertax*, vol.32, nº2, p.95

[1323] LEROY Marc « Réflexion sociologique sur la globalisation fiscale » in LEROY Marc (éd.) *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, Finances Publiques, 2006, p.267.

II) NOUVEL USAGE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

« Si les conventions bilatérales sont en général présentées comme un « pont jeté » entre deux systèmes fiscaux étatiques, il convient surtout d'y voir un compromis fiscal »[1324]. Un tel compromis peut-il exister en fiscalité environnementale? Les conventions fiscales internationales peuvent-elles être une véritable source du droit international de l'environnement?

Une coordination fiscale verte internationale entre certains pays, pourrait se développer (A), favorisant la lutte contre les paradis fiscaux de pollution (B).

A) LA COORDINATION DES LÉGISLATIONS FISCALES VERTES

Les États développent unilatéralement leur politique fiscale verte. Ils tentent de limiter les délocalisations, et la lourdeur des systèmes fiscaux leur est souvent reprochée. L'harmonisation des taxes environnementales est une étape décisive. L'usage des conventions fiscales internationales peut être un outil central, dans la mesure où les États sont amenés à négocier autour de la fiscalité environnementale[1325].

En matière d'aviation, des conventions fiscales existent déjà (1) laissant entrapercevoir des espoirs en matière de fiscalité carbone (2).

[1324] MELOT Nicolas, *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Collection Nouvelle Bibliothèque des Thèses, Dalloz, 2004, p.49.

[1325] Fonds Monétaire International, *The Fiscal implications of climate change*, États-Unis, IMF, Fiscal Affairs Department, 2008, p.36.

1) La fiscalité environnementale dans les conventions relatives à l'aviation

L'exonération fiscale totale du kérosène des avions est problématique. Il ne peut s'agir bien sûr de taxer à hauteur de la pollution dégagée. Une contribution, de la part des compagnies aériennes, de quelques euros se répercuterait assurément sur le prix du billet[1326]. La prudence s'impose.

Les conventions fiscales internationales relatives à l'aviation, passées entre deux États, neutralisent la double imposition en matière de redevances, taxes et droits de douanes[1327].

[1326] A l'instar de la taxe sur le CO2 norvégienne mise en œuvre en 1999 mais retirée. OCDE, *The political economy of the norwegian aviation fuel tax*, Paris, Environment policy committee, Committee in fiscal affairs, Centre for tax policy and administration, Joint meeting of tax and environment experts, Les Éditions de l'OCDE, 2005.

[1327] Par exemple, Accord relatif aux transports aériens entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement d'Ukraine, *JO*, 23 avril 1995. Art. 10 relatif aux redevances : « 1. Les redevances qui peuvent être imposées par les autorités compétentes aux entreprises de transport aérien désignées pour l'utilisation des aéroports publics, des installations de sûreté et de navigation aérienne, et d'autres installations contrôlées par elles, sont justes, raisonnables, non discriminatoires et équitablement réparties entre les catégories d'utilisateurs. Elles ne sont pas plus élevées que celles qui sont payées pour l'utilisation desdits aéroports et autres installations par toute entreprise de transport aérien assurant des services aériens internationaux similaires […]. » Article 11 relatif aux droits de douane et taxes : « 1. En arrivant sur le territoire de l'une des Parties contractantes, les aéronefs exploités en transport aérien international par l'entreprise de transport aérien désignée de l'autre Partie contractante, […] et d'autres objets prévus pour, ou utilisés uniquement en relation avec l'exploitation ou l'entretien des aéronefs effectuant un transport aérien international, sont exonérés, sur une base de réciprocité, de toutes les restrictions à l'importation, des impôts sur les droits de propriété et des taxes sur le capital, des droits de douane, des droits d'accise et des droits et taxes analogues imposés par les autorités nationales et locales, à condition que ces équipements et approvisionnements restent à bord de l'aéronef. 2. Sont également exonérés, sur une base de réciprocité, des impôts, droits, taxes et redevances visés au paragraphe 1 du présent article, à l'exception des redevances basées sur le coût du service fourni: a) Les provisions de bord des aéronefs, introduites ou fournies sur le territoire de l'une des Parties contractantes et prises à bord […]; b) Les équipements au sol et les pièces détachées, y compris les moteurs, introduits sur le territoire d'une Partie contractante pour l'entretien, la maintenance ou la réparation, le chargement ou le déchargement des aéronefs de l'entreprise de transport aérien […]; c) Le carburant, les lubrifiants et les approvisionnements techniques consommables introduits ou fournis sur le territoire d'une Partie contractante, pour être utilisés sur les aéronefs de l'entreprise de transport aérien désignée de l'autre Partie contractante effectuant des transports aériens internationaux […]; d) Le matériel commercial de toute nature […]; e) Les documents imprimés destinés à la publicité […]; f) Les objets et souvenirs publicitaires introduits sur le territoire d'une Partie contractante pour être distribués gratuitement. […]. ».

Dès 1996, l'Organisation de l'Aviation Civile Internationale se prononce, dans une résolution, en faveur de l'usage encadré des redevances environnementales.

Les redevances ne devraient pas avoir d'objectifs fiscaux; les redevances devraient être liées aux coûts; les redevances ne devraient pas établir de discrimination à l'encontre du transport aérien, par rapport aux autres modes de transport.

L'élargissement aux taxes et redevances environnementales est, par conséquent, interdit. Une telle convention permettrait de ne pas taxer deux fois des avions sous réserve de réciprocité.

Le Conseil de l'OACI « recommande vivement que tous prélèvements environnementaux sur le transport aérien, que les États pourraient instituer, soient sous la forme de redevances plutôt que de taxes, et que les fonds recueillis soient affectés au premier chef, à l'atténuation des incidences environnementales des émissions des moteurs d'aviation, par exemple, pour : remédier aux dommages spécifiques causés par ces émissions, s'ils peuvent être identifiés; financer des recherches scientifiques sur leurs incidences environnementales; ou financer des recherches visant à réduire leurs incidences environnementales, au moyen de développements dans les technologies et de nouvelles méthodes d'exploitation aérienne; prie instamment les États qui envisagent d'instituer des redevances liées aux émissions, de tenir compte du principe de non-discrimination, consacré à l'article 15 de la Convention relative à l'aviation civile internationale, ainsi que des travaux en cours au sein de l'OACI et, entre-temps, de se guider sur les principes généraux énoncés dans les Déclarations du Conseil aux États contractants, sur les redevances d'aéroport et de services de navigation aérienne »[1328].

[1328] Organisation de l'Aviation Civile Internationale, *Résolution du conseil relative aux taxes et redevances environnementales*, Canada, 1996. Dans le même sens : Organisation de l'Aviation Civile Internationale, *Environmental report*, Canada, 2007, pp.101-102.

En juillet 2008, le gouvernement des Pays-Bas met en place une taxe sur les billets d'avion, pour tous les passagers au départ d'un aéroport néerlandais. Cette taxe (d'un montant de 11,25 euros pour les vols européens) atteignait 45 euros pour les vols hors de l'Union européenne[1329].

Les compagnies aériennes néerlandaises saisirent la justice, au motif de la violation manifeste de la Convention de Chicago[1330], mais sans succès[1331]. Le 1er juillet 2009, le gouvernement a supprimé la taxe. Officiellement, le transport aérien local souffrait déjà des conséquences de la crise économique[1332].

Il aurait été judicieux de la part des Pays-Bas, lors de la mise en œuvre d'une fiscalité verte sur les déplacements en avion, de négocier un tel accord. Au sein de l'Union européenne, les accords multilatéraux existent, notamment en matière de douanes. Les conventions fiscales internationales restent de la compétence des États[1333].

[1329] Pays-Bas, Art. 77, Acte de fiscalité environnementale. BAKER A. (éd.), *Tax and the environment: a world of possibilities*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, p.313

[1330] ONU, *Convention de Chicago relative à l'Aviation Civile Internationale*, États-Unis, 7 décembre 1944. Article 15: « Les redevances qu'un État contractant peut imposer ou permettre d'imposer pour l'utilisation desdits aéroports et installations et services de navigation aérienne par les aéronefs de tout autre État contractant, ne doivent pas: (a) pour les aéronefs qui n'assurent pas de services aériens internationaux réguliers, être supérieures aux redevances qui seraient payées par ses aéronefs nationaux de même classe assurant des services similaires; (b) pour les aéronefs qui assurent des services aériens internationaux réguliers, être supérieures aux redevances qui seraient payées par ses aéronefs nationaux assurant des services internationaux similaires. Toutes ces redevances sont publiées et communiquées à l'OACI, étant entendu que, sur représentation d'un État contractant intéressé, les redevances imposées pour l'utilisation des aéroports et autres installations et services sont soumises à l'examen du Conseil, qui fait rapport et formule des recommandations à ce sujet à l'attention de l'État ou des États intéressés. Aucun État contractant ne doit imposer de droits, taxes ou autres redevances uniquement pour le droit de transit, d'entrée ou de sortie de son territoire de tout aéronef d'un État contractant, ou de personnes ou biens se trouvant à bord. ».

[1331] Cour Suprême des Pays Bas, *Board of Airlines Representatives in the Netherlands (BARIN) contre l'État des Pays-Bas*, 10 juillet 2009.

[1332] Un sondage a conclu que la taxe contribuerait pour une année à diminuer de 2% le nombre de visiteurs. En outre, l'économie perdrait 1,3 milliard d'euros. Le Conseil du tourisme et des congrès a estimé que la suppression de la taxe renforcerait le pays dans sa position concurrentielle internationale et encouragerait les transporteurs internationaux à modifier leurs plans gelés en matière d'investissement. Netherlands Board of Tourism and Convention, *Press release: Holland scraps flight tax*, Pays-Bas, 1er juillet 2009.

[1333] « Dans la mesure où le droit communautaire, dans son état actuel et dans une situation telle que celle en cause au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination des doubles

Une convention régionale au sein du Benelux se serait étendue, par la suite, au reste de l'UE.

Une nouvelle opportunité se présente, puisque depuis le 1er janvier 2011 l'Allemagne a créé un impôt sur le transport aérien[1334]. La taxe doit compenser l'exonération d'impôt sur l'énergie, dont bénéficie le kérosène, tant pour les vols nationaux qu'internationaux. Cependant, le fret bénéficie d'une exonération. Et les taux de la taxe peuvent être modifiés, afin que les recettes cumulées de la taxe et de la mise aux enchères des quotas d'émission, soient stables[1335].

La position de l'OACI a le mérite de laisser ouvert un certain nombre de pistes.

2) Les conventions fiscales sur le carbone

Afin d'éliminer la double taxation environnementale, il serait envisageable de négocier des conventions fiscales internationales. Si la taxe environnementale est instaurée en application du PPP, l'entreprise internalise le coût de la

---

impositions à l'intérieur de la Communauté, l'article 56 CE ne s'oppose pas à une convention fiscale bilatérale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les dividendes […] sont susceptibles d'être imposés dans les deux États membres, et qui ne prévoit pas qu'il soit posé, à la charge de l'État membre de résidence de l'actionnaire, une obligation inconditionnelle de prévenir la double imposition juridique qui en résulte ». En effet, « les dividendes […] sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition juridique, lorsque les deux États membres choisissent d'exercer leur compétence fiscale et de soumettre lesdits dividendes à l'imposition dans le chef de l'actionnaire », « les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents États membres, pour autant qu'un tel exercice ne soit pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité CE ». CJUE, C-128/08 du 16 juillet 2009, *Rec.*, I, 2009, p.6323. Il convient de relever la disparition, dans le Traité de Lisbonne, de l'article 293 du TCE selon lequel « les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté ». Union européenne, Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007, *JOUE*, C 306, 17 décembre 2007.

[1334] Son tarif par passager est de 8 euros pour les vols intérieurs, intra-communautaires ou vers le Maroc, la Turquie, la Tunisie, Chypre ou la Russie, 25 euros pour les vols à destination des pays du Proche et Moyen-Orient et d'une partie de l'Afrique, 45 euros pour les autres vols. Le produit total devrait s'élever à 1 milliard d'euros. Cour des Comptes, *Rapport public thématique: Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Paris, mars 2011, p.223.

[1335] Cour des Comptes, *Ibid.,* p.224.

pollution lors du processus de fabrication. Au demeurant, cela n'exclut pas une taxe différente sur le produit, si celui-ci est polluant lors de sa consommation. Cette situation ne peut pas fonctionner, si la fiscalité environnementale a une fonction uniquement budgétaire.

Le système de conventions fiscales environnementales n'est évidemment pas souhaitable dans tous les secteurs de l'environnement. En matière de taxe carbone, une convention serait-elle possible dans la mesure où de plus en plus d'États y ont recours ? Au sein de l'Union européenne, à défaut de taxe communautaire, deux États ayant une taxe carbone, pourraient s'accorder pour mettre en place une convention afin d'éliminer une double taxation au carbone dissuasive.

La mise en place d'une taxe sur le carbone, basée sur les émissions des personnes, soulèverait un grand nombre de difficultés, notamment dans une société où la mobilité est importante[1336]. A l'instar de l'impôt sur le revenu, le contribuable pourrait payer la taxe sur le CO2 uniquement dans l'État de résidence[1337].

De même, dans le cadre d'un ajustement des taxes aux frontières[1338], une double imposition du CO2 pourrait être évitée par la ratification d'une convention fiscale avec un État dont la fiscalité est similaire.

La négociation se ferait au cas par cas, comme pour les conventions fiscales classiques. Un réseau de conventions fiscales internationales vertes se développerait, puisque la probabilité d'un accord multilatéral reste faible.

[1336] Voir Institute for Fiscal Studies, *The UK tax system and the environment*, Royaume-Uni, 2006. SNAPE John, SOUZA (De) Jeremy, *Environmental taxation law: Policy, Contexts and Practice*, Royaume-Uni, Ashgate, 2006.

[1337] CASTAGNÈDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, Fiscalité, éd. mise à jour, 2007.

[1338] Voir Chapitre 2, Titre 1, Seconde Partie.

Il existe déjà des accords commerciaux régionaux prenant en compte l'environnement[1339]. De tels accords pourraient être la trame pour des négociations fiscales.

D'où il suit que les conventions fiscales deviendraient de vraies sources de droit international de l'environnement, dans la mesure où elles poursuivraient une finalité de protection de l'environnement.

B) LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX DE POLLUTION

Un paradis de pollution désigne (par analogie avec le paradis fiscal) un pays n'ayant pas de réglementation contraignante en faveur de la protection de l'environnement.

L'absence de politique environnementale, ainsi que de fiscalité environnementale, peut faire office de réelle politique publique.

La mondialisation des échanges contribue au mouvement des déchets. Du paradis de pollution, le concept se transforme en « zones sacrifiées »[1340]. Dès lors, aucun travail de remise en l'état n'est envisageable.

S'il est vrai que les « différentes formes de mobilité sont en grande partie dictées par des considérations fiscales »[1341], cela permettrait aussi d'éviter les délocalisations dans des paradis de pollution.

[1339] Un certain nombres d'accords existent ou sont en cours de négociation. Le Canada a conclu un premier cycle de négociations en faveur d'un accord de libre-échange et de développement avec la Communauté des Caraïbes fin 2009. La Nouvelle-Zélande a conclu avec la Chine un accord en vue d'un rapprochement économique, couplé à un accord sur l'environnement. L'Union européenne et le Canada ont ouvert des négociations en faveur d'un accord d'intégration économique et environnementale mi-2009. OCDE, *Le point sur les accords commerciaux régionaux et l'environnement*, Paris, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 2010, p.15.

[1340] IMBEAU Louis, *Politiques publiques comparées dans les États fédérés: l'Allemagne, l'Australie, le Canada, les États-Unis et la Suisse*, Canada, Presse Universitaire de Laval, 2005, p.170.

La concurrence des systèmes fiscaux est importante. La production est délocalisée vers des pays à faible coût de main-d'œuvre[1342]. De manière générale, ces paradis fiscaux ne sont souvent ni sociaux[1343] ni environnementaux.

De la sorte, le développement des conventions fiscales en matière environnementale permettrait de mettre en place une nouvelle conception des relations entre États, afin de prendre réellement en compte la protection de l'environnement, ainsi que la dimension sociale.

L'on ne peut présupposer une fiscalité environnementale dans tous les pays du monde. Mais les choses évoluent. Après la crise économique, bon nombre de pays s'ouvrent à la coopération fiscale.

A l'heure où les préoccupations climatiques touchent la planète entière, une telle solution n'est-elle pas une opportunité?

Des réflexions sur des conventions fiscales relatives à la TVA au sein de l'OCDE, sont actuellement en cours[1344]. Dans ce cadre, les questions de TVA verte pourraient se poser.

Le double avenir des conventions fiscales internationales passe par une modernisation des contenus, telle la protection de l'environnement, et un développement géographique.

De toute évidence, de tels accords seront très compliqués à mettre en place. « Une lenteur difficilement évitable, nécessaire préalable à l'accord sur des

---

[1341] GUTMANN Daniel, « Globalisation et justice fiscale », *L'Année fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 2003, p.113.

[1342] « La concurrence fiscale qui s'est établie entre [les] États… est une maladie chronique dont les vrais gagnants sont les entreprises ». ISAIA Henri, SPINDLER Jacques, « L'ordre concurrentiel et la fiscalité », in *Mélanges en l'honneur d'Antoine Pirovano : L'ordre concurrentiel*, Paris, Éditions Frison-Roche, 2003, p.174.

[1343] CRETIN Thierry, « Les paradis fiscaux », France, *Revue Études*, 2009, p.441.

[1344] OCDE, *Les principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS*, Paris, Working party n°9 on Consumption Taxes, 2010.

engagements concrets, la construction progressive de référentiels communs et d'une culture partagée à l'échelle internationale, est longue et laborieuse »[1345].

Cet ensemble de remarques est le reflet d'un écueil connu en droit international : le traité inégal. Cet aspect réside dans les déclarations internationales dénoncées par les pays en voie de développement[1346], particulièrement en droit international de l'environnement.

La coopération et la coordination des services fiscaux sont des impératifs si l'État veut récupérer sa souveraineté politique et son autonomie fiscale, mises en cause par la concurrence fiscale.

SECTION II - ÉMERGENCE D'UNE NOUVELLE COUTUME INTERNATIONALE

Le droit international est un dialogue continu[1347].

Après le succès en demi-teinte des cycles de conférences internationaux sur les changements climatiques, les liens entre traités environnementaux et instruments économiques, sont plus que jamais fragiles. Des rapports de force entre les États sont aussi importants, lors du processus de ratification d'un traité.

Alors que les traités sont décidés par les États (dans une optique prospective), la coutume est le résultat des actions (dans une logique de rétrospective). C'est *a posteriori* que l'on identifie la coutume. « L'explication de la coutume se heurte à une difficulté logique particulièrement ressentie par l'esprit

---

[1345] MALJEAN-DUBOIS Sophie, « Environnement, développement durable et droit international. De Rio à Johannesburg et au-delà? », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, CNRS Éditions, vol. XLVIII, 2002, p.596.

[1346] FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: Souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974, p.280.

[1347] HAMMER Leonard M., *A Foucauldian approach of international law – Descriptive thoughts for normative issues*, Royaume-Uni, Ashgate, 2007, p.62.

moderne, habitué à raisonner sur des ordres juridiques, où la loi a pris une place prépondérante »[1348].

La pratique générale constituant le droit international coutumier est, en substance, le droit des États. Les États sont des entités souveraines dotées d'une pleine personnalité juridique internationale. La souveraineté est l'un de leurs attributs : « La souveraineté dans les relations entre États, signifie l'indépendance »[1349].

La coutume apparaît plus souple que les conventions internationales, souvent contraignantes à instaurer, à respecter et à abroger[1350]. Durant le temps nécessaire à la conclusion de traités, la coutume doit être présente pour combler un vide juridique[1351]. Elle révèle toute son importance, notamment lors de négociations internationales.

Le processus coutumier est pratiquement le seul substitut à la législation dans le monde entier, en ce qui concerne l'émergence, la modification et la fin des règles du droit international général.

La reconnaissance d'une coutume est souvent le fruit de batailles doctrinales. Rechercher la portée respective de chacun des éléments constitutifs revient à se poser une question philosophique fondamentale, celle de l'antériorité du fait sur la conscience.

[1348] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.158.

[1349] Cour Permanente d'Arbitrage, aff. de l'île de Palmas (ou Miangas), États-Unis c/ Pays-Bas, Sentence arbitrale, *Recueil des Sentences Arbitrales*, 1928, p.8.

[1350] WEERAMANTRY C.G., *Universalising International Law*, Pays-Bas, Martinus Nilhoff Publishers, Developments in International Law, vol.48, 2004, p.223.

[1351] WEERAMANTRY C.G., *Ibid.*, p.224.

Dès lors, si même le fait précède le droit, la question est, en définitive, de savoir si ce fait est inconscient, ou au contraire s'il a été voulu. Nombre de coutumes sont d'origine volontaire, et émanent des grandes puissances[1352].

« Pendant longtemps, le droit international général a été exclusivement d'origine coutumière, et il était impensable qu'il en fût autrement: les traités ne pouvaient régler que les rapports particuliers entre deux, ou quelques États »[1353].

En guise d'ouverture, les aspects constitutifs de la coutume en droit international de l'environnement, seront étudiés (I), ainsi que son développement en matière de fiscalité internationale de l'environnement (II).

I) COUTUME INTERNATIONALE ET DROIT DE L'ENVIRONNEMENT

Le phénomène de la coutume n'est pas juridique, mais politique, voire social. Ce sont les faits (une pratique répétée et un sentiment).[1354]

« La coutume dérange »[1355]. Elle pose « le problème de la création originaire du droit, et non celui de la production du droit par le système juridique »[1356].

Les deux éléments fondateurs de la coutume sont l'élément matériel et l'*opinio juris necessitatis*.

[1352] DUPUY René Jean, « Coutume sage et coutume sauvage », in *Mélanges offerts à Charles Rousseau, La Communauté internationale*, Paris, Éditions A. Pedone, 1974, p.77.

[1353] SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF H.A., *Fondements et principes d'un ordre juridique naissant – Essai de philosophie empirique du droit*, Paris, Mouton Editeur, 1971, p.277.

[1354] TROPER Michel, *Pour une théorie juridique de l'État, France,* Presses Universitaires de France, Léviathan, 1994, p.138.

[1355] STERN Brigitte, « La coutume au cœur du droit international: quelques réflexions », in *Mélanges offerts à Paul Reuter, Le droit international : unité et diversité*, Paris, Éditions A. Pedone, 1981, p.483.

[1356] STERN Brigitte, *Ibid.*, p.480.

« Il faut bien désigner d'un mot cette action à la fois dissolvante et créatrice qui, à l'instar de l'érosion pour l'écorce terrestre, modifie incessamment les rapports sociaux. Elle est la force vitale des institutions juridiques. Elle a donc une sphère d'application indéfinie. Ce n'est pas une source de droit parmi les autres : il serait à peine exagéré de dire que c'est la seule source du droit. Bien que sourde et latente, la coutume ne serait pas perceptible si elle ne se manifestait pas extérieurement par des actes. Ces manifestations sont négatives ou positives. Négatives, elles consistent dans le défaut d'application du droit positif »[1357].

Tentons de percer « le mystère de la coutume »[1358] par l'étude de ses caractéristiques (A), et plus particulièrement, en droit international de l'environnement (B).

A) LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE LA COUTUME INTERNATIONALE

« L'écriture modifie donc le droit. Mais elle ne crée pas »[1359]. La coutume est ce que les hommes font, et non ce qu'ils pensent[1360]. Une approche empirique[1361], plus que normative, est donc essentielle. La coutume repose sur la

---

[1357] LEVY-BRUHL Henri, *Sociologie du droit*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 1971, p.41.

[1358] WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 237, 1992, p.161.

[1359] ROULAND Norbert, *Aux confins du droit: anthropologie juridique de la modernité*, Paris, Éditions Odile Jacob, Sciences humaines, 1991, p.34.

[1360] GRAY John, *The nature and the sources of the Law*, États-Unis, Columbia University Press, 1909, p.190.

[1361] L'approche sociologique du droit est retenue pour « étancher [notre] curiosité, [notre] besoin de savoir *comment les choses se passent dans la réalité*. » Souligné par l'auteur. CARBONNIER Jean, *Sociologie juridique*, Paris : Presses Universitaires de France, Thémis Droit, 1978, p.338.

pratique des États et sur l'absence de loi. Le problème réside dans la création du droit, c'est-à-dire la genèse des normes constituant l'ordre juridique[1362].

Partant de ce constat et dans notre quête d'identification de la coutume, deux éléments, d'égale valeur[1363], sont identifiés: l'élément matériel (1), et l'élément psychologique (2).

1) Identification de la pratique

La coutume repose sur une analyse de la pratique générale acceptée comme étant le droit. Elle n'est pas la déduction des idées préconçues[1364], mais elle doit être testée par un processus d'induction. « Les pratiques internes des États peuvent être une source d'inspiration »[1365].

La coutume émerge, de manière plus ou moins spontanée, comme le résultat des relations communes rationalisées, tendant à la création d'une norme stable[1366].

[1362] LEBEN Charles, *Hans Kelsen, Écrits français de droit international*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Doctrine Juridique, 2001, p.235.

[1363] « Le problème est que si la pratique voit son rôle minimisé dans le processus de formation de la coutume, il y a alors le risque que l'*opinio juris* devienne évanescente, manquant d'appui matériel pour être apparente. » BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, « Qu'est-ce-que la pratique en droit international? », in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, p.20.

[1364] « En ce qui concerne les travaux de la troisième conférence des Nations Unies sur le droit de la mer, et le résultat final auquel elle a abouti, la Chambre relève avant tout que la Convention n'est pas encore entrée en vigueur et que divers États ne se montrent guère enclins à la ratifier. Mais ceci n'enlève rien au fait du consensus qui a été réuni sur des parties importantes de l'instrument et n'empêche surtout pas de constater que certaines dispositions de la convention relatives au plateau continental et à la zone économique exclusive, qui justement peuvent avoir un intérêt pour le cas d'espèce, n'ont pas rencontré d'objections lors de leur adoption ». CIJ, aff. de la frontière maritime dans le golfe du Maine, Canada c/ États-Unis, *Rec.*, 12 octobre 1984, point 94.

[1365] RUIZ-FABRI Hélène, « Règles coutumières générales et droit international fluvial », France, *Annuaire français de droit international*, vol. 36, 1990, p.822.

[1366] DINSTEIN Yoram, « The confirmation of custom: The interaction between customary international law and treaties », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 322, 2007, p.265.

Tous les sujets de droit peuvent être des créateurs de la coutume. Il convient de se fonder sur les pratiques[1367] des États, mais aussi des acteurs non-étatiques, comme des juridictions, des organisations non gouvernementales[1368].

Il faut mettre à jour une nouvelle règle de droit, et non une exception. Une pratique recevant la signification d'une norme, peut servir de fondement à d'autres normes[1369].

Un nombre restreint d'États pourra être suffisant, s'ils sont représentatifs de la communauté internationale par leurs différences (pays développés comme pays en voie de développement).

Même si la coutume a pu être perçue comme instantanée[1370], elle résulte d'un long processus : pas de « coutume à grande vitesse »[1371].

[1367] Et non la promesse d'actes. WOLFKE Karol, *Custom in international law*, Second Edition, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Developments in International Law, vol. 14, 1993, p.42.

[1368] Voir BRETON LE GOFF Gaëlle, *L'influence des organisations non gouvernementales (ONG) sur la négociation de quelques instruments internationaux*, Thèse de doctorat, Bruxelles, Bruylant, Mondialisation et Droit international, 2001.

[1369] TROPER Michel, *Pour une théorie juridique de l'État, France*, Presses Universitaires de France, Léviathan, 1994, p.140.

[1370] La proclamation du Président Truman du 28 septembre 1945 impose des obligations aux autres États ou, du moins limite leurs droits sur le plateau continental américain. Toutefois, comme la Cour l'a souligné, « le régime du plateau continental est l'exemple d'une théorie juridique née d'une solution particulière qui a fait école ». CIJ, aff. du plateau continental de la mer du Nord, République fédérale d'Allemagne c/ Danemark et République fédérale d'Allemagne c/ les Pays-Bas, *Rec.*, 1969, p.53. « En effet, les autres États ont répondu à la proclamation par des réclamations et des déclarations analogues et peu après le contenu de la proclamation a été repris par l'article 2 de la Convention de Genève sur le plateau continental de 1958. Elle a donc, en quelque sorte, été généralement acceptée et a constitué le point de départ d'un processus coutumier ayant abouti à une nouvelle norme du droit international dans un temps très restreint ». ONU, « Principes directeurs applicables aux déclarations unilatérales des États susceptibles de créer des obligations juridiques et commentaires y relatifs », New York, *Annuaire de la Commission du Droit International*, Publications des Nations Unies, vol. II, 2006, p.399. Pour certains auteurs, il ne s'agirait donc pas de coutume. WOLFKE Karol, *Custom in international law*, Second Edition, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Developments in International Law, vol. 14, 1993, p.43.

[1371] CONDORELLI Luigi, « Conclusions générales », in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, pp.285-306.

Ainsi, « en se multipliant, cependant, les actes d'application ne sont plus seulement des actes de reconnaissance individuelle de la norme considérée, ils signifient que les valeurs qu'elle exprime, sont reconnues socialement, qu'elles font l'objet d'un consensus de tout le groupe social »[1372].

2) Obligation juridique dégagée

Si la pratique est un élément facilement identifiable[1373] de la coutume, l'obligation juridique (*opinio juris sive necessitatis*) corollaire fait, quant à elle, l'objet de nombreuses critiques[1374].

Selon la Cour Internationale de Justice, « non seulement les actes considérés doivent représenter une pratique constante, mais en outre ils doivent témoigner, par leur nature ou la manière dont ils sont accomplis, de la conviction que cette pratique est rendue obligatoire par l'existence d'une règle de droit. La nécessité de pareille conviction, c'est-à-dire l'existence d'un élément subjectif, est implicite dans la notion même d'*opinio juris sive necessitatis* »[1375].

Le simple fait de répéter un acte n'est pas une preuve de l'existence de la coutume. Une série de faits dans le monde de la réalité (le Sein) doit être transposée dans le monde du droit (le Sollen)[1376]

Actuellement, le processus de formation de la coutume s'accélère. Ceci est « un trait très frappant de la société internationale contemporaine »[1377]. La

---

[1372] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.161.

[1373] KOHEN Marcelo G., « La pratique et la théorie des sources du droit international», in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, p.86.

[1374] Voir par exemple DEGAN V. D., *Sources of international law*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Martinus Nijhoff Publishers, Collection Developments in International Law, vol. 27, 1997.

[1375] CIJ, aff. du plateau continental de la mer du nord, République fédérale d'Allemagne c/ Danemark et République fédérale d'Allemagne c/ les Pays-Bas, *Rec.*, 20 février 1969, p.44.

[1376] STERN Brigitte, « La coutume au cœur du droit international: quelques réflexions », in *Mélanges offerts à Paul Reuter, Le droit international : unité et diversité*, Paris, Éditions A. Pedone, 1981, p.482.

conscience du péril, non seulement précède le respect effectif de la règle, mais il finit par l'imposer à l'*opinio juris sive necessitatis* du monde.

« Selon leur situation de pouvoir dans la société internationale, les États participeront volontairement à l'élaboration de la coutume internationale, soit en ayant le sentiment de créer du droit, soit en ayant le sentiment d'obéir à une nécessité, celle-ci résultant précisément de la volonté des premiers »[1378].

Le nombre de précédents[1379], les États impliqués[1380] (ou délibérément exclus[1381]), ses opposants[1382] ou la localisation géographique, sont autant de critères variables pour le développement, la pérennité et la généralisation de la coutume[1383]. Au final, « les États intéressés doivent donc avoir le sentiment de se conformer à ce qui équivaut à une obligation juridique »[1384].

[1377] VIRALLY Michel, « Réflexions sur le *jus cogens* », France, *Annuaire Français de Droit International*, vol. 12, n°12, 1966, p.28.

[1378] STERN Brigitte, « La coutume au cœur du droit international: quelques réflexions », in *Mélanges offerts à Paul Reuter, Le droit international : unité et diversité*, Paris, Éditions A. Pedone, 1981, p.499.

[1379] « Seule une pratique constante, effectivement suivie et sans changement, peut devenir génératrice d'une règle de droit international coutumier ». Cour Permanente d'Arbitrage, aff. de l'interprétation de l'accord aérien du 6 février 1948, États-Unis c/ Italie, Sentence arbitrale, *Recueil des Sentences Arbitrales*, 1965, p.100.

[1380] Un minimum d'États est toutefois requis sous peine de voir la *lex generalis* se tranformer en *lex specialis*. THIRLWAY Hugh, « The sources of international Law », in EVANS Malcolm D., *International Law*, Oxford, 2006, p.115.

[1381] C'est la théorie du « persistant objector ». « Si certains États ont adopté la règle des dix milles pour la ligne de fermeture des baies, d'autres s'en tiennent à une longueur différente : la règle des dix milles n'a donc pas acquis l'autorité d'une règle générale du droit international, ni pour les baies, ni pour les eaux séparant les îles des archipels. Au surplus, elle ne saurait être opposée à la Norvège, qui s'est toujours élevée contre son application à la côte norvégienne. ». CIJ, aff. des pêcheries des côtes septentrionales de l'Atlantique, États-Unis c/ Grande-Bretagne, *Rec.*, 18 décembre 1951, pp.26-27.

[1382] La plus vieille façon d'influencer le processus coutumier est les actions unilatérales des États, par des intérêts particuliers dans un domaine. DEGAN V. D., *Sources of international law*, Pays-Bas, Kluwer Law International, Martinus Nijhoff Publishers, Collection Developments in International Law, vol. 27, 1997, p.193. ONU, « Principes directeurs applicables aux déclarations unilatérales des États susceptibles de créer des obligations juridiques et commentaires y relatifs », New York, *Annuaire de la Commission du Droit International*, Publications des Nations Unies, vol. II, 2006, p.399.

[1383] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.163.

[1384] CIJ, aff. du plateau continental de la mer du nord, *Rec.*, 20 février 1969, p.44.

La Cour internationale reconnaît procéder souvent par voie d'induction, en partant de l'analyse de la pratique[1385]. L'*opinio juris* peut se déduire aussi de l'attitude des sujets à l'égard de certains textes ou de certaines pratiques. Elle reconnaît l'existence d'une coutume permettant la pêche de subsistance dans la fleuve San Juan, du simple fait que le Nicaragua n'en a pas nié l'existence et l'a laissé se développer sur une longue période sans intervenir[1386].

En matière de coutume, tout dépend donc des règles, du moment et du lieu pour que ce dégage le « consensus social international »[1387]. Elle n'est donc ni artificielle, ni obsolète[1388]. Elle reflète les intérêts vitaux, enjeux des États. En matière de droit international de l'environnement, c'est bien le cas.

B) SOUVERAINETÉ DES ÉTATS SUR LEURS RESSOURCES FACE AU DROIT À UN ENVIRONNEMENT SAIN

En matière environnementale, la pratique des États est cruciale. Ils peuvent continuer à polluer, malgré les ratifications de textes internationaux. En droit international de l'environnement, de plus en plus, les normes mondiales sont des réglementations, du *soft law*[1389] ou des bonnes pratiques[1390]. En effet, ces textes représentent généralement un idéal collectif, et non le droit. Ces

---

[1385] CIJ, aff. de la délimitation maritime dans la région du Golfe du Maine, *Rec.*, 12 octobre 1984, p.299.

[1386] CIJ, aff. du différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes, *Rec.*, 13 octobre 2009.

[1387] KOHEN Marcelo G., « La pratique et la théorie des sources du droit international», in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, p.93.

[1388] VILLIGER Mark E., *Customary international law and treaties*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Developments in International Law, vol. 7, 1985, p.38.

[1389] CHATZISTAVROU Filippa, « L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit », Paris, *Le Portique : revue de philosophie et de sciences humaines*, n°15, 2005.

[1390] SAUVÉ Jean-Marc, « Intervention », *Inauguration de Conventions : association regroupant le Ministère des Affaires Étrangères et Européennes et l'Institut des Hautes Études sur la Justice*, Paris, 2 février 2010, p.2.

déclarations[1391], qui n'ont, souvent, pas de force contraignante, sont donc des semi-vérités, voire de pures fictions[1392].

Aussi, la coutume a-t-elle une place de choix dans les sources du droit international de l'environnement, qu'il s'agisse de normes établies ou de normes plus floues. La difficulté de son émergence est illustrée dans le principe de la souveraineté des États sur les ressources naturelles (1), faisant face à un droit à un environnement sain (2).

1) Une revendication constante de la souveraineté des États sur les ressources naturelles

Est largement considéré coutumier, le principe de souveraineté des États sur leurs ressources naturelles[1393]. Ce principe reconnaît comme absolu l'exploitation des ressources par un État.

L'affirmation de la souveraineté nationale sur les ressources, fut au cœur de la recherche d'un nouvel ordre économique international. Les pays en développement désiraient maîtriser leur souveraineté (symbolisée par l'entrée au sein des Nations Unies). Cette affirmation était basée notamment, sur le droit de disposer souverainement des ressources naturelles, présentes dans le sous-sol, afin de les mettre au service de leur pays, et non au service des pays développés.

Ce principe de souveraineté permanente sur les ressources naturelles est aujourd'hui un des fondements coutumiers du droit international public[1394]. Ce

---

[1391] Par exemple, ONU, *Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement,* PNUE, 1992.

[1392] BODANSKY Daniel, « Customary (and not so customary) international environmental law», États-Unis, *Indiana journal of global legal studies*, vol. 3, 1995-1996, p.116.

[1393] Voir aussi ROSENBERG, Dominique, *Le principe de souveraineté des États sur leurs ressources naturelles*, Paris, L.G.D.J., 1983. KUOKKANEN Thomas, *International Law and the Environment: Variations on a theme*, Thèse de doctorat, Pays-Bas, Kluwer International Law, Martinus Nijhoff Publishers, Erik Castren Institute, Monographs on International Law and Human Rights, vol. 4, 2002, pp.194 et s..

principe va s'exercer dans le temps (de façon continue et ininterrompue) et dans l'espace. Il n'est pas « seulement un principe politique: c'est un véritable principe juridique même s'il ne saurait en l'état actuel du droit, être qualifié de principe de *jus cogens* »[1395].

Cette définition de la souveraineté territoriale est limitée par le droit international coutumier et conventionnel. En outre, une autre règle lui fait obstacle.

2) Des carences face au droit à un environnement sain

Les échelles de valeurs et l'applicabilité des normes diffèrent selon les pays. Toutefois, le droit à un environnement sain peut être une valeur universelle[1396].

S'il est difficile de prouver que le droit général à un environnement sain, fait partie du droit coutumier, le lien entre les droits de l'homme et la protection de l'environnement peut être une piste d'étude[1397]. Une certaine vision des droits de l'homme doit être retenue à l'échelle mondiale. Il ne s'agit, en aucun cas, d'un droit de riche[1398], mais d'un droit commun de l'humanité.

[1394] ONU, Commission de droit international, « Principes directeurs applicables aux déclarations unilatérales des États susceptibles de créer des obligations juridiques et commentaires y relatifs », New York, *Annuaire de la Commission du droit international*, vol. II (2), 2006, p.399.

[1395] BASTID BURDEAU Geneviève, « Le principe de souveraineté permanente sur les ressources naturelles à l'épreuve de la mondialisation », *L'État souverain dans le monde d'aujourd'hui, Mélanges en l'honneur de J.P. Puissochet*, Paris, Editions A. Pedone, 2008, p.31.

[1396] CHEMILLIER-GENDREAU Monique, *Humanité et souverainetés: Essai sur la fonction du droit international*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série Histoire contemporaine, 1995, p.327.

[1397] BOTHE Michael, « Development: Environment, development, resources », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 318, 2005, p.445.

[1398] EWALD François, « Le droit de l'environnement : un droit de riches ? », Paris, Le Seuil, *Pouvoirs*, 2008/4, n°127, p.20.

La coopération internationale et l'urgence croissante des problèmes internationaux exigent un nombre croissant de règles juridiques, mais qui pour des raisons de sécurité juridique doit être rédigées en des termes très précis[1399].

Le débat de l'existence d'une coutume n'est pas purement académique, dans la mesure où elle peut lier juridiquement un État. La règle coutumière doit être très spécifique pour avoir une certaine influence sur l'action des États. Sinon, la responsabilité de ceux-ci peut être engagée pour violation du droit international public.

Dans le contexte de changement climatique[1400], la coutume semble plus que jamais, un recours d'actualité[1401].

II) VALEUR COUTUMIÈRE DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE

Vraisemblablement, il ne faut pas rechercher un droit universel, mais plutôt un droit global[1402], prenant en compte la mondialisation et ses effets. La fiscalité verte internationale ne serait qu'un élément de ce droit, sous-tendu par

[1399] DEGAN V. D., *Sources of international law*, Pays Bas, Kluwer Law International, Martinus Nijhoff Publishers, Collection Developments in International Law, vol. 27, 1997, p.191.

[1400] « De nombreuses raisons conduisent à considérer que, même si deux normes provenant de deux sources du droit international apparaissent identiques par leur contenu, et même si les États considérés sont liés par les règles en question, sur les deux plans conventionnel et coutumier, ces normes conservent une existence distincte. Il en est ainsi de leur applicabilité ». CIJ, aff. des activités militaires et paramilitaires au Nicaragua, *Rec.*, 27 juin 1986, pp.94-95.

[1401] Concernant différents traités internationaux: « même s'ils sont peu signés et ratifiés par des États surtout soucieux d'affirmer leur souveraineté sur leurs eaux intérieures, tous ces textes présentent l'intérêt de formaliser les grands principes applicables à la gestion des eaux transfrontalières : plusieurs décisions juridictionnelles s'y réfèrent permettant de présager qu'ils deviendront peu à peu autant d'éléments de coutume internationale et donc à terme parties intégrantes du droit international. En attendant, le droit international de l'eau présente toutes les caractéristiques d'un droit inachevé.» Conseil d'État, *L'Eau et son droit*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 2010, p.255.

[1402] DELMAS-MARTY Mireille, *Les forces imaginantes du droit – Le relatif et l'universel*, France, Seuil, La couleur des idées, tome 1, 2004.

les droits de l'homme[1403]. Le droit international fiscal environnemental peut-il être vu « non pas comme fil de relations entre les États, ce qu'il a été simplement jusqu'ici (jus inter gentes), mais comme structuration d'une société (jus gentium) »[1404]?

Étudier la fiscalité environnementale en tant que composante du droit international, amène à s'interroger sur la fiscalité internationale comme source du droit international de l'environnement (A).

L'existence d'une coutume à l'échelon régional, est moins hypothétique (B).

A) L'ÉMERGENCE D'UNE COUTUME FISCALE VERTE INTERNATIONALE

Plus que national, le changement climatique est un défi mondial. La fiscalité environnementale peut être une solution novatrice.

La coutume peut être définie comme l'acceptation d'une pratique générale[1405]. L'usage de la fiscalité comme protection de l'environnement, peut-il être, ou devenir une coutume ?

La mondialisation du droit engendre des règles et des institutions mondiales. Parallèlement, un phénomène de convergence des droits nationaux, s'alignant sur les standards et les modèles dominants, existe. Cette « mondialisation douce » suscite une uniformisation « spontanée » des pratiques et règlementations[1406].

[1403] DELMAS-MARTY Mireille, *Globalisation économique et universalisme des droits de l'homme*, Montréal, Éditions Thémis, Conférence Albert Mayrand, 2004.

[1404] Citation à propos du droit international public. Chemillier Gendreau, Monique, *Humanité et souverainetés – Essai sur la fonction du droit international*, France : Éditions la Découverte, Texte à l'appui, Série Histoire Contemporaine, 1995, p.327.

[1405] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.131

[1406] OST François, VAN DE KERCHOVE Michel, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, 2002, p.168.

« Le mimétisme désigne la ressemblance que prennent certains êtres vivants, soit avec le milieu où ils vivent, soit avec les espèces mieux protégées. Cette curieuse faculté d'imitation, connue des sciences de la nature, se retrouve, *mutatis mutandis*, dans les législations fiscales »[1407]. Au-delà d'un simple mimétisme fiscal, cette standardisation des lois s'explique par la volonté des États de proposer un produit attractif sur le marché législatif[1408], et ce, d'autant plus en matière fiscale.

À l'heure du « *ius shopping* », la concurrence fiscale (y compris en matière de fiscalité environnementale) entre les États, pourrait engendrer un droit international de l'environnement plus efficace. En effet, les entreprises respectant l'environnement auraient un avantage qualitatif.

Dans un premier temps, une coordination fiscale en matière environnementale, est souhaitable, à l'instar des pays nordiques[1409]. Dans un second temps, une convergence, du moins, une évolution dans le même sens[1410], des systèmes fiscaux vers plus de fiscalité environnementale, est possible.

Si « tout acte constituant l'application spontanée d'une valeur éthique exprime, *in concreto*, une norme »[1411], alors la protection de l'environnement par le biais d'une mesure fiscale pourrait devenir une norme.

Différents éléments sont retenus pour étudier la valeur coutumière de la fiscalité environnementale.

[1407] MARTINEZ Jean-Claude, DI MALTA Pierre, *Droit Fiscal Contemporain*, Paris, Litec, 1989, p.414.

[1408] OST François, VAN DE KERCHOVE Michel, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, 2002, p.170.

[1409] Conseil Nordique, *The scope for Nordic co-ordination for economic instruments in environmental policy*, Stockholm, 1999. TemaNord, *The use of economic instruments in Nordic and Baltic environmental policy, 2001/2005*, Danemark, National Environmental Research Institute, Nordic Council of Ministers, 2006.

[1410] HECKLY Christophe, *Fiscalité et mondialisation*, Paris, L.G.D.J., Systèmes fiscalité, 2006, p.11.

[1411] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.159.

Dans le cadre international du principe pollueur payeur[1412], dont la valeur coutumière est retenue[1413], la fiscalité est un outil juridique de ce concept parapluie.

L'interventionnisme fiscal est une politique courante. De plus en plus d'États utilisent la fiscalité dans divers buts. Toutes les politiques publiques, avec plus ou moins de succès[1414], sont concernées: économiques, sociales, environnementales[1415]...

La coutume est le produit direct des nécessités de la vie internationale[1416]. Aujourd'hui, la protection de l'environnement est une de ces nécessités. Or, la fiscalité est un instrument efficacement utilisé dans de nombreux États.

La coutume sauvage assure une mission (que la coutume sage ne peut remplir en raison de sa lenteur[1417]) contre les problèmes environnementaux. Elle doit faire face aux périls imminents. C'est un lien avec les Droits de l'Homme. En présence de dangers de la pollution, la coutume internationale répond spontanément aux besoins contradictoires de la société des peuples.

Enfin, le dynamisme de la coutume met en échec l'argument d'un instrument trop sclérosé[1418]. En matière fiscale, ce dynamisme est d'autant plus

---

[1412] OCDE, *Le principe du pollueur payeur : définition, analyse et mise en œuvre*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1975; OCDE, *Le principe du pollueur payeur : analyses et recommandations de l'OCDE*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1992; OCDE, *Le principe du pollueur payeur et le commerce international*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 10 octobre 2003.

[1413] Conseil d'État, *L'Eau et son droit*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 2010, p.274.

[1414] CHEVALIER Jean-Pierre, « Quand l'interventionnisme fiscal rate sa cible : réflexions sur les déboires de la taxation sur les « Messageries roses », dite « Minitel rose » », in *Mélanges Ardant - Droit et politique à la croisée des cultures*, Paris, L.G.D.J., 1999, pp.471-482.

[1415] ORSONI Gilbert, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 1995, pp.285 et s..

[1416] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.130.

[1417] DUPUY René Jean, « Coutume sage et coutume sauvage », in Mélanges offerts à Charles Rousseau, La Communauté internationale, Paris, Éditions A. Pedone, 1974, p.75-86.

[1418] WEERAMANTRY C.G., *Universalising International Law*, Pays-Bas, Martinus Nilhoff Publishers, Developments in International Law, vol.48, 2004, p.221.

pertinent[1419]. Au vu de ses éléments, la fiscalité environnementale, en tant qu'instrument coutumier flexible, permet de combiner des impératifs économiques et écologiques.

B) VERS UNE COUTUME FISCALE VERTE RÉGIONALE

Malgré ces pistes de réflexion, l'échelon régional pourrait répondre aux éventuelles critiques formulées. En réalité, il existe peu de règles générales de droit international[1420].

Des règles coutumières sont souvent appliquées au niveau régional[1421], voire local[1422].

« On voit difficilement pourquoi le nombre des États, entre lesquels une coutume locale peut se constituer sur la base d'une pratique prolongée, devrait nécessairement être supérieur à deux. La Cour ne voit pas de raison pour qu'une pratique prolongée et continue entre deux États, pratique acceptée par eux comme régissant leurs rapports, ne soit pas à la base des droits et d'obligations réciproques entre ces deux États ».

Et même si les outils fiscaux sont énumérés dans différents textes de portée internationale, cela n'exclut pas le fait que la fiscalité peut avoir une valeur coutumière[1423].

[1419] Et d'autant plus difficile à prouver. « Les systèmes juridiques, par le jeu des coutumes et des précédents, ont une mémoire, si bien qu'à un instant de la durée un droit ne saurait être exactement identique au droit de l'instant antérieur ». CARBONNIER Jean, *Sociologie juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis Droit, 1978, p.342.

[1420] VIRALLY Michel, « Réflexions sur le jus cogens », France, *Annuaire Français de Droit International*, vol. 12, n°12, 1966, pp.14-15.

[1421] CIJ, aff. du droit de passage en territoire indien, *Rec.*, 1960, p.39.

[1422] L'unanimité s'impose en ce qui concerne les coutumes bilatérales (CIJ, aff. du droit de passage en territoire indien, *Rec.*, 12 avril 1960, p.39). La position est de plus en plus nuancée au fur et à mesure que le nombre des États s'accroît, et dont on doit démontrer qu'ils l'ont tous valablement acceptée (CIJ, aff. du droit d'asile, Haya de la Torre, *Rec.*, 20 novembre 1950, pp.276-277).

[1423] « Le fait que ces principes « sont codifiés ou incorporés dans des conventions multilatérales ne veut pas dire qu'ils cessent d'exister et de s'appliquer en tant que principes du droit coutumier, même à l'égard de pays qui sont parties auxdites conventions ». De tels principes « conservent un caractère obligatoire en tant qu'éléments du droit international coutumier, bien

Une fiscalité environnementale régionale coutumière est possible. Chaque région développe une fiscalité environnementale, en tenant compte de ses impératifs régionaux, pour une protection globale de la planète (1). A ce propos, la fiscalité de l'eau est intéressante (2).

1) Recherche d'une coutume régionale

L'étude de l'existant mène au faisceau d'indices de la coutume. Qu'ils s'agissent des pays développés ou en développement, beaucoup choisissent des politiques fiscales, en matière environnementale[1424].

Avançons l'idée que la fiscalité environnementale serait une coutume régionale, présente dans les pays du Nord de l'Europe depuis plus de 20 ans. Initialement présente dans les pays scandinaves[1425], la fiscalité verte se « diffuse »[1426] dans les autres pays européens.

Il est vrai que le mimétisme fiscal et la concurrence fiscale, stratagèmes de survie[1427], sont facteurs de rapprochement de législations.

---

que les dispositions du droit conventionnel auxquelles ils ont été incorporés soient applicables ». CIJ, aff. des activités militaires et paramilitaires au Nicaragua, *Rec.*, 1984, par.73.

[1424] Tous ces pays (Allemagne, Afrique du Sud, Australie, Brésil, Canada, Chine, Inde, Japon, Pays-Bas, Suède, Royaume-Uni et États-Unis) sont traités dans le livre suivant: BAKER A. (éd.), *Tax and the environment: a world of possibilities*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009. Voir pour les pays d'Europe centrale et orientale: HEQUET François, *Fiscalité, instruments financiers et environnement : le cas des pays d'Europe centrale et orientale candidats à l'entrée dans l'Union Européenne*, thèse dactyl., Université de Nice Sophia-Antipolis, Institut du Droit de la Paix et du Développement, 2001.

[1425] ANDERSEN Mikael Skou, LIEFFERINK Duncan, *European Environmental Policy*, Royaume-Uni, Manchester University Press ND, 2000. Voir les pays verts pionniers : Suède p.40, Autriche p.81, Finlande p.119, Allemagne p.161, Pays-Bas p.210, Danemark p.251 et Norvège p.288.

[1426] Pour reprendre l'expression de POTIER Michel, « La diffusion des fiscalités environnementales : l'enseignement des premières expériences », France, *Revue de l'Énergie*, n°480, septembre 1996, pp.447.

[1427] CONVERY Frank, *Making Markets Work for the Environment - Lessons from Experience in Greece, Ireland, Portugal and Spain" European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions Environmental Taxes and Charges: National Experiences and Plans*, Dublin, European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, 1996, p.37.

Enfin, « la règle coutumière internationale est celle qui est considérée comme telle, par la volonté d'États pouvant imposer leur point de vue »[1428].

Si l'usage de la fiscalité internationale est une coutume du droit international de l'environnement, cela signifie qu'un État, ayant mis en œuvre une telle politique[1429], se trouverait lié aux autres États ayant mis en place une politique similaire.

« Le gouvernement de la Colombie s'est fondé sur une prétendue coutume régionale ou locale, propre aux États de l'Amérique latine. La Partie qui invoque une coutume de cette nature, doit prouver qu'elle s'est constituée de telle manière qu'elle est devenue obligatoire pour l'autre Partie. Le Gouvernement de la Colombie doit prouver que la règle dont il se prévaut, est conforme à un usage constant et uniforme, pratiqué par les États en question […] Ceci découle de l'article 38 du Statut de la Cour, qui fait mention de la coutume internationale comme preuve d'une pratique générale, acceptée comme étant le droit »[1430].

Si un État décide de ne plus taxer l'environnement, peut-il voir sa responsabilité engagée sur le non-respect d'une coutume du droit international ? La fiscalité environnementale se développant de plus en plus, une telle situation pourrait un jour se présenter devant la Cour de Justice Internationale.

[1428] STERN Brigitte, « La coutume au cœur du droit international: quelques réflexions », in *Mélanges offerts à Paul Reuter, Le droit international : unité et diversité*, Paris, Éditions A. Pedone, 1981, p.498.

[1429] Car il s'agit bien de politique ici : « Il y a des pratiques dont le respect semble s'inscrire dans une logique avant tout politique ». BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, « Qu'est-ce-que la pratique en droit international? », in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, p.22.

[1430] CIJ, aff. du droit d'asile, *Rec.*, 1950, pp.276-277.

2) Une fiscalité régionale de l'eau

Tant au niveau local que mondial, l'eau est un bien dont la valeur est sociale, environnementale et économique[1431]. Pourrait-elle avoir une valeur fiscale issue de la coutume?

Reposant sur une application du PPP, à l'instar des Agences de l'eau[1432], des droits d'usage ou des taxes rééquilibrent un égal accès de tous. Il ne s'agit pas de privilégier les riches en donnant un droit[1433]. Mais de faire supporter aux utilisateurs, « les coûts de l'utilisation de l'eau, y compris les coûts pour l'environnement et les ressources elles-mêmes, […]en tenant compte des conséquences sociales, environnementales et économiques ainsi que des conditions géographiques et climatiques » [1434].

Concernant un bien public mondial en cycle fermé, tel que l'eau[1435], le retrait de sa fiscalité par un État pourrait entraîner un affaiblissement des ressources aquifères d'autres États.

[1431] DROBENKO Bernard, « L'eau et la gestion décentralisée », *Mondialisation et Droit de l'environnement*, *Actes du 1er séminaire international de droit de l'environnement : Rio + 10*, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, avril 2002, p.61. GHEZALI Mahfoud, « Les nouveaux droits fondamentaux de l'homme », in *Vers un nouveau droit de l'environnement? Réunion mondiale des juristes et associations de droit de l'environnement*, France, Centre International de Droit Comparé de l'Environnement, 2003, p.102.

[1432] « La gestion de l'eau par bassin-versant a été mise en œuvre par une cinquantaine de pays dans le monde, à la réserve près que peu ont institué des agences financières pour financer leur politique de l'eau ». Conseil d'État, *L'Eau et son droit*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 2010, p.59. Voir Ministère de l'Écologie et du Développement Durable, Agences de l'Eau, *Guide de la coopération décentralisée pour l'eau potable et l'assainissement*, Paris, mars 2007.

[1433] ROCHER Daniel, « L'eau: un droit de l'homme payant? », Paris, *La Gazette du Palais*, n°64, 3 mars 2005, p.4.

[1434] Art. L. 210-1-3 du Code de l'Environnement.

[1435] « L'eau est une ressource naturelle limitée et un bien public; elle est essentielle à la vie et la santé. Le droit à l'eau est indispensable pour mener une vie digne. Il est une condition préalable à la réalisation des autres droits de l'homme. […] Le droit à l'eau consiste en un approvisionnement suffisant, physiquement accessible et à un coût abordable, d'une eau salubre et de qualité acceptable pour les usages personnels et domestiques de chacun ». Comité des droits économiques, sociaux et culturels, *Observation*, États-Unis, n°15, 26 novembre 2002. Voir aussi OCDE, Agence Européenne de l'Environnement, *Database on instruments used for environmental policy and natural resources managment*, mai 2010.

Selon les régions du globe, la gestion financière n'est pas toujours adoptée, de crainte d'une privatisation de la ressource. Pourtant, elle concerne moins de 1% des eaux distribuées dans le monde[1436].

Le principe selon lequel chaque pays, suivant ses spécificités, donne une valeur économique à l'eau, semble établi. « L'eau, utilisée à de multiples fins, a une valeur économique et devrait donc être reconnue comme bien économique. En vertu de ce principe, il est primordial de reconnaître le droit fondamental de l'homme à une eau salubre et une hygiène adéquate pour un prix abordable. La valeur économique de l'eau a été longtemps méconnue, ce qui a conduit à gaspiller la ressource et à l'exploiter au mépris de l'environnement. Considérer l'eau comme un bien économique et la gérer en conséquence, c'est ouvrir la voie à une utilisation efficace et à une répartition équitable de cette ressource, à sa préservation et à sa protection »[1437].

Dans cette optique, l'OCDE précise qu'« il faut […] adopter et appliquer la tarification des ressources comme le principal instrument économique de gestion de la demande. […] L'application de la tarification des ressources, exigeant que l'utilisateur et le responsable de rejet acquittent un prix correspondant aux quantités et qualités prélevées et rejetées, les quantités utilisées doivent être mesurées ou comptées de façon appropriée »[1438].

[1436] « L'exploitant privé qui a racheté un réseau public incorpore dans le prix de vente de l'eau le coût de son acquisition alors que la tarification de l'eau à l'usager n'inclut pas cette composante tant que les infrastructures restent publiques. Le principe du recouvrement des coûts auprès de l'usager conduit néanmoins tout exploitant, public ou privé, à inclure dans le prix une provision pour reconstitution du réseau, spécialement si ce dernier doit revenir à la collectivité à la fin d'un contrat de délégation.» Conseil d'État, *L'Eau et son droit*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 2010, p.392.

[1437] ONU, *Conférence internationale sur l'eau et l'environnement*, Dublin, Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, 1992.

[1438] OCDE, *Recommandation relative aux politiques de gestion des ressources en eau : intégration, gestion de la demande et protection des eaux souterraines*, C(89)12/Final, Paris, 31 mars 1989.

Une fiscalisation de l'eau, basée sur des considérations environnementale et sociale, n'elle-t-elle pas une coutume régionale?

Au sein de l'Europe, l'Italie, la Finlande, et le Danemark ont une taxe sur l'eau de distribution, l'Autriche, un droit sur la consommation d'eau, certaines régions d'Espagne, une redevance sur l'eau, la France, une redevance pour le prélèvement sur la ressource en eau (qui constitue en réalité une taxe et qui doit donc être distinguée de la redevance prélevée par les collectivités locales), la Grèce, une redevance sur l'eau d'irrigation, le Royaume-Uni, les Pays-Bas ou la République tchèque, une taxe sur les prélèvements d'eaux souterraines[1439].

La reconnaissance de la valeur économique de l'eau n'entraîne pas nécessairement une imputation des coûts de l'eau au consommateur. Ces coûts sont couverts à la fois par les taxes, le tarif acquitté par l'usager et les transferts sociaux. Cette évidence, tirée de l'observation du secteur de l'alimentation de l'eau potable et de l'assainissement sur une longue période doit être formalisée par les organisations internationales. Le schéma de financement de l'eau repose sur les « 3 T »: le tarif, les taxes et des transferts sociaux[1440].

[1439] TEISSONNIER-MUCCHIELLI B., « Ecotaxes et gestion de l'eau en droit communautaire », in MALJEAN-DUBOIS Sophie (éd.), *L'outil économique en droit international et européen de l'environnement*, Paris, Centre d'Études et de Recherches Internationales et Communautaires, Université d'Aix-Marseille, La Documentation française, 2002. BIN Fabrice, « Analyse comparée des incitations fiscales en Europe pour la gestion de l'eau », Trèves, *Académie de Droit européen Forum*, n°10, 2009, p.596.

[1440] Voir OCDE, *Strategic financial planning for water supply and sanitation*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, février 2009; OCDE, *Financing and pricing water : the roles of government policies, the private sector and civil society*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009.

Pour conclure cette partie, quelques remarques s'imposent.

La fiscalité environnementale doit nécessairement évoluer dans un cadre supra-national. Si la cadre régional de l'UE semble adéquat, il n'est pas le seul. Dans le contexte actuel de changement climatique, le système des marchés se révèle inefficace. Parce qu'il serait difficile, en l'espèce, de faire marche arrière l'ajustement des taxes environnementales aux frontières doit être prévu.

De manière parallèle, un nouveau cadre doit être développé. Devant l'échec d'une fiscalité mondiale, depuis trop longtemps, vainement soutenue, une fiscalité régionale doit se créée. Elle doit répondre aux impératifs locaux. Une fiscalité verte régionale est possible dans plusieurs parties du globe, et notamment dans les pays en développement.

Une fiscalité à l'image du principe des responsabilités différenciées[1441], doit se développer. Une fiscalité durable est nécessaire au développement des États[1442].

Les conventions régionales environnementales et les conventions fiscales internationales sont deux outils qui peuvent être la trame à son essor. Pour qu'ainsi, « les questions internationales se rapportant à la protection et à l'amélioration de l'environnement [soient] abordées dans un esprit de coopération par tous les pays, grands ou petits, sur un pied d'égalité. Une coopération par voie d'accords multilatéraux ou bilatéraux ou par d'autres moyens appropriés, est indispensable pour limiter efficacement, prévenir, réduire et éliminer les

[1441] « La technique juridique des responsabilités différenciées apparaît comme une tentative, pour concevoir un droit commun, qui ne soit uniforme, ni dans l'espace, ni dans le temps ». DELMAS-MARTY Mireille, « Études juridiques comparatives et internationalisation du droit », Paris, *Cours : Vers une communauté de valeurs ? Les droits fondamentaux*, Collège de France, 2007-2008, p.535.

[1442] ONU, *Monterrey consensus of the international conference on financing for development*, Mexique, mars 2002, point 14.

atteintes à l'environnement résultant d'activités exercées dans tous les domaines, et ce dans le respect de la souveraineté et des intérêts de tous les États. » [1443] .

Si toutefois, les négociations de telles conventions restaient sans suite, une coutume de fiscalité verte pourrait être identifiée. Cette coutume internationale existe probablement déjà dans certaines régions et pourraient s'étendre davantage encore.

[1443] ONU, *Déclaration de Stockholm*, PNUE, 1972, principe 24.

– CONCLUSION GÉNÉRALE –

Jean Monnet a dit : « Les hommes n'agissent qu'en cas de nécessité, et ne reconnaissent la nécessité qu'en temps de crise ».

Ce constat, reflet étonnant de notre actualité, est aujourd'hui double. Crise économique et crise écologique sont des thèmes récurrents.

La crise économique.

Les acteurs du monde d'aujourd'hui ont pu vivre une grave crise économique. Il faut tirer les leçons de ce marasme financier, qui n'a épargné aucun secteur, ni aucune région.

La crise écologique.

Si les experts ne s'accordent pas sur les effets exacts du changement climatique, l'irréversibilité de certaines conséquences est pourtant sûre. Le monde doit y faire face en prenant toutes les mesures d'adaptation nécessaires.

La crise économique ne doit pas masquer la profondeur de la crise écologique. L'on mesure, aujourd'hui plus que jamais, que le développement doit être durable. Au terme de l'examen de la fiscalité de l'environnement, deux dynamiques, plusieurs fois soulignées, sont mises en exergue : la responsabilisation des acteurs, et la régionalisation des mesures.

Premièrement, le triangle des acteurs (publics, privés, civils) doit être relié au triangle des pouvoirs (politiques, économiques, juridiques)[1444] en matière de fiscalité environnementale.

[1444] DELMAS-MARTY Mireille, *Les forces imaginantes du droit – Le pluralisme ordonné*, France, Seuil, La couleur des idées, tome 2, 2006, p.412.

Deuxièmement, une responsabilité fiscale, sociale et environnementale, s'accompagne d'une réforme fiscale verte pour une solidarité nationale. Cette solidarité doit être intergénérationnelle et intra-générationnelle.

Troisièmement, au regard de leur niveau de développement, les États doivent mettre en place une réforme fiscale verte. Dans cette optique, une fiscalité régionale semble adéquate pour combattre les problèmes environnementaux et la concurrence fiscale.

Quatrièmement, l'apport du droit international à la fiscalité verte présente des avantages. L'usage des conventions fiscales internationales, ou la reconnaissance d'une coutume, pourrait jouer en la faveur d'une solidarité internationale.

I) UNE RESPONSABILITÉ FISCALE, SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE

Gageons qu'à l'avenir, la fiscalité de l'environnement, poursuivant une logique stricte de pollueur payeur, sera uniquement un instrument au service de la protection de l'environnement. Elle fait partie de notre paysage juridique, qu'elle ait été conçue à des fins environnementales ou à des fins budgétaires.

Il serait judicieux de réformer la fiscalité en tenant compte réellement de ces impératifs. Il ne s'agit pas, cependant, de dénaturer le système fiscal général. Mais verdir certaines taxes incohérentes et inefficaces, afin de rendre au système une certaine logique, réclame une réforme fiscale verte.

« Il n'y a pas de petites réformes, il n'y a pas de petites économies, il n'y a pas de petite injustice. La vie de l'homme est un combat ; la société une réformation incessante. Réformons donc et réformons sans cesse ; ne croyons pas comme le disent les satisfaits, que le mieux soit l'ennemi du bien ; apprenons à

nous rendre compte des choses ; étudions les faits, les idées, les méthodes, les systèmes, et jusqu'aux utopies »[1445].

La fiscalité de l'environnement doit poursuivre ses objectifs : avoir une bonne efficacité environnementale, préserver la compétitivité des entreprises, offrir une sécurité juridique maximale en droit interne et communautaire, tenir compte des dispositifs existants, et être de gestion simple et peu coûteuse.

La meilleure fiscalité de l'environnement est une fiscalité simple, qui ne traite de manière spécifique que des cas particuliers. L'écologisation de la fiscalité de l'environnement doit passer par l'élimination des mesures fiscales nuisibles à l'environnement, et par la réévaluation des taxes, pour qu'elles reflètent la vérité du coût environnemental. Des assiettes trop nombreuses, des taux trop différents, des systèmes d'exonérations labyrinthiques : la fiscalité de l'environnement n'est pas aussi efficace qu'elle pourrait l'être.

Malgré tout, la fiscalité environnementale n'est pas une utopie[1446]. Elle figure parmi les grands choix fiscaux à opérer. La réforme fiscale verte doit être motivée par des considérations environnementales et non économiques, si on souhaite qu'elle fonctionne. Les taxes environnementales doivent être, plus des instruments environnementaux, que des instruments économiques et fiscaux.

Un délicat équilibre apparaît. Dès lors que la fiscalité de l'environnement privilégie trop l'environnement, elle n'est plus une politique fiscale, et dès lors qu'elle privilégie trop la fiscalité, elle n'est plus une politique environnementale. La difficulté de concilier des objectifs contradictoires et la relative marginalité de cette discipline juridique, est un frein à sa mise en œuvre. L'urgence de la

[1445] PROUDHON Pierre Joseph, *Théorie de l'impôt, Essai de philosophie pratique*, Paris, Librairie au Palais Royal, 1860, p.6.

[1446] « Tentation de qualifier d'utopie tout ce à quoi ne croit pas l'utilisateur du terme, même si on retient le critère objectif de l'impossibilité de mise en œuvre dans un contexte ou une période donnée ». ORSONI Gilbert, « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Utopies fiscales », L.G.D.J., 1990, n°29, pp.71-84.

situation montre qu'un tel outil doit être utilisé. La fiscalité de l'environnement ne sera un levier « miracle » que grâce aux pouvoirs publics.

II) UNE FISCALITÉ SOLIDAIRE CONTRE LES CHANGEMENTS CLIMATIQUES

La société actuelle doit se préoccuper davantage de la protection de l'environnement. La pollution ne s'arrêtant pas aux frontières, elle doit être traitée à l'échelle mondiale.

La fiscalité de l'environnement ne doit pas se cantonner au simple cadre local ou national. Les conventions passées entre les États ont une influence directe sur les droits nationaux.

Une vraie réforme de la fiscalité par le biais des taxes environnementales, entraînerait une vraie révolution au sein du système. Cependant, si les pays veulent agir pour lutter contre la pollution, et notamment contre le réchauffement climatique, certaines mesures vont devoir s'imposer. Les taxes sur les émissions de CO2 doivent être au centre des préoccupations actuelles à cause d'un réchauffement climatique, qui ne va aller qu'en augmentant.

Une stratégie à long terme est à prévoir. Comment faire pour inciter les politiques à recourir à une fiscalité de l'environnement efficace sur le long terme, alors que leurs préoccupations sont purement électorales ? La réponse est régionale.

« Le droit a des histoires qui ne sont pas partout les mêmes »[1447].

Les pays développés, seuls en mesure de pouvoir le faire, ne semblent pas tirer les conséquences des catastrophes du passé. Or, particulièrement en matière environnementale, « une violation de droits, en un seul lieu, est ressentie

[1447] ROULAND Norbert, *Aux confins du droit: anthropologie juridique de la modernité*, Paris, Éditions Odile Jacob, Sciences humaines, 1991, p.29.

partout »[1448]. Les évènements naturels, souvent prévisibles, dans les pays développés, ont souvent des bilans lourds. Le réchauffement climatique coûte cher.

Les pays développés et les pays en développement doivent absolument coopérer. La Déclaration de Stockholm appelle à la prudence. « Sans préjudice des critères qui pourront être retenus par la communauté internationale, ni des normes qui devront être définies à l'échelon national, il faudra dans tous les cas, tenir compte des échelles de valeurs prévalant dans chaque pays et de l'applicabilité de normes qui sont valables pour les pays les plus avancés, mais qui peuvent ne pas être adaptées aux pays en voie de développement, et être pour ces pays d'un coût social injustifié »[1449].

La fiscalité doit être appréhendée de manière globale et cohérente. « La norme juridique […] exprime en termes de comportement une valeur éthique au sens le plus large du mot, englobant toutes les valeurs de l'action »[1450]. Une coordination au plan national et global doit exister. Il est intéressant de connaître les expériences étrangères en la matière. Il faut envisager une dynamique plus lointaine et plus large, pour des politiques durables. Le niveau de responsabilité politique adéquat, pour une protection fiscale efficace de l'environnement, est peut-être régional.

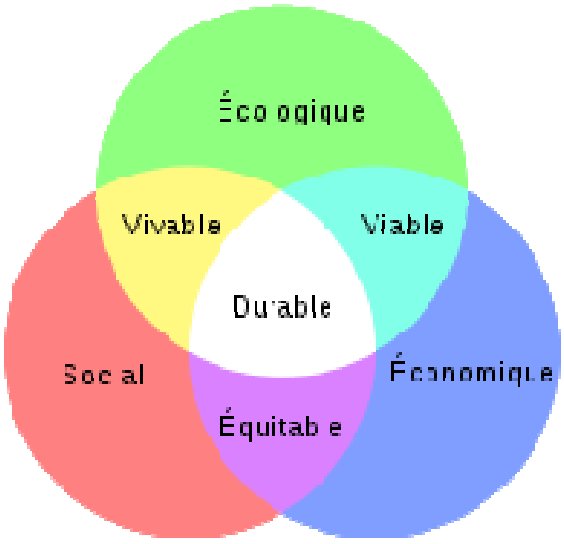
Aujourd'hui, cette nouvelle fiscalité de l'environnement doit être appréhendée à travers un nouveau cadre, dans une optique de long terme. Elle doit devenir une vraie stratégie de solidarité nationale et internationale.

Paris, mars 2011.

[1448] KANT Emanuel, *Projet de paix perpétuelle*, Paris, Nicolovius, 1796, p.47.
[1449] ONU, *Déclaration de Stockholm*, PNUE, 1972, principe 23.
[1450] VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, L.G.D.J., 1960, p.159.

– ANNEXES –

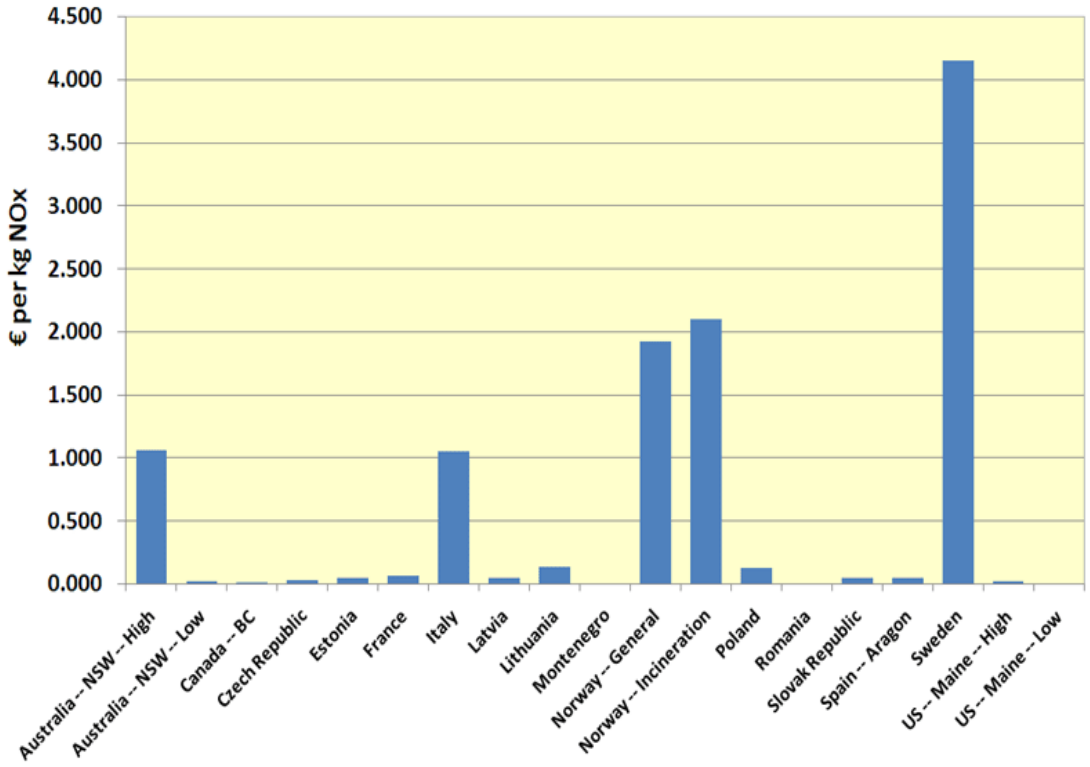
ANNEXE 1
Les trois piliers du développement durable



Source : Université Virtuelle Environnement et Développement Durable.

ANNEXE 2
Les taxes sur les émissions d'oxyde d'azote (NOx)

Le graphique ci-dessous illustre les taxes appliquées aux émissions d'oxydes d'azote dans l'air. Il y a de très grandes variations dans les taux d'imposition appliqués, entre les pays, et parfois, dans un pays donné (généralement, avec un taux zéro appliqué dans certaines régions d'un pays). Mais les dommages environnementaux, causés par un kilogramme de NOx, varient beaucoup d'un endroit à l'autre, et pas nécessairement en accord avec les différents taux d'imposition.



Source : Organisation de Coopération et de Développement Economiques, *Economic instruments database, More information on environmentally related taxes*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009.

ANNEXE 3
Les taux de Taxe Générale sur les Activités Polluantes (TGAP) applicables au 1er janvier 2011, et seulement pour 2011.

Composantes TGAP	Unité de perception	Taux en euros
TGAP Déchets		
Déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets ménagers et assimilés (DMA) **non autorisée en application du code de l'environnement** pour ladite réception ou transférés vers une telle installation d'un autre État	Tonne	70
Déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets ménagers et assimilés (DMA) **autorisée en application code de l'environnement** pour ladite réception ou transférés vers une telle installation d'un autre État et autorisée en vertu d'une réglementation d'effet équivalent :		
A - ayant fait l'objet d'un enregistrement dans le cadre du système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS) défini par le règlement (CE) n°761/2001 du Parlement européen et du Conseil, du 19 mars 2001, ou dont le système de management environnemental a été certifié conforme à la norme internationale ISO 14001	Tonne	17
A bis - idem que l'alinéa A mais bénéficiant de la réduction pour altermodalité (2) de transport (ferroviaire ou fluvial)	Tonne	16,4
B - Faisant l'objet d'une valorisation énergétique du biogaz de plus de 75%	Tonne	11
B. bis - idem que l'alinéa B mais bénéficiant de la réduction pour altermodalité (2) de transport (ferroviaire ou fluvial)	Tonne	10,4
C. - stockés et traités selon la méthode d'exploitation du bioréacteur : dans un	Tonne	7

casier équipé dès sa construction des équipements de captage du biogaz et de réinjection des lixiviats, la durée d'utilisation du casier étant inférieure à 18 mois et l'installation étant équipée d'un dispositif de valorisation du biogaz mentionné dans l'arrêté préfectoral d'autorisation		
C.bis - idem que l'alinéa C mais bénéficiant de la réduction pour altermodalité (2) de transport (ferroviaire ou fluvial)	Tonne	6,4
D - Autres	Tonne	20
Déchets réceptionnés dans une **installation d'incinération de déchets ménagers et assimilés (DMA)** ou transférés vers une telle installation d'un autre État		
A - ayant fait l'objet d'un enregistrement dans le cadre du système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS) défini par le règlement (CE) n°761/2001 du Parlement européen et du Conseil, du 19 mars 2001, ou dont le système de management environnemental a été certifié conforme à la norme internationale ISO 14001	Tonne	5,2
A bis - idem que l'alinéa A mais bénéficiant de la réduction pour altermodalité (3) de transport (ferroviaire ou fluvial)	Tonne	4,4
B - présentant une performance énergétique dont le niveau, apprécié dans des conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de l'environnement est élevé	Tonne	4,55
B bis - idem que l'alinéa B mais bénéficiant de la réduction pour altermodalité (3) de transport (ferroviaire ou fluvial)	Tonne	3,75
C - Dont les valeurs d'émission de NOx sont inférieures à 80 mg/Nm3	Tonne	4,55
C bis - idem que l'alinéa C mais	Tonne	3,75

bénéficiant de la réduction pour altermodalité (3) de transport (ferroviaire ou fluvial)		
D. - Relevant à la fois du A et du B, du A et du C, du B et du C ou des A, B et C qui précèdent	Tonne	2,6
D bis - idem que l'alinéa D mais bénéficiant de la réduction pour altermodalité (3) de transport (ferroviaire ou fluvial)	Tonne	1,8
E. - Autres	Tonne	11,20
Déchets industriels spéciaux (DIS) réceptionnés dans une installation d'élimination de déchets industriels spéciaux, ou transférés vers une telle installation d'un autre État	Tonne	10,52
Déchets réceptionnés dans une installation de stockage de **déchets industriels spéciaux (DIS)** ou transférés vers une telle installation d'un autre État	Tonne	20,98
TGAP Emissions polluantes		
Oxydes de soufre et autres composés soufrés	Tonne	45,34
Acide chlorhydrique	Tonne	45,34
Protoxyde d'azote	Tonne	68,02
Oxydes d'azote et autres composés oxygénés de l'azote, à l'exception du protoxyde d'azote	Tonne	107,20
Hydrocarbures non méthaniques, solvants et autres composés organiques volatils.	Tonne	45,34
Poussières totales en suspension (PTS)	Tonne	86,62
TGAP Lubrifiants, huiles et préparations Lubrifiantes		
Lubrifiants, huiles et préparations lubrifiantes	Tonne	46,16
TGAP Lessives		
Dont la teneur en phosphates est inférieure à 5% du poids	Tonne	41,43
Dont la teneur en phosphates est comprise entre 5% et 30% du poids	Tonne	178,47
Dont la teneur en phosphates est comprise entre 5% et 30% du poids	Tonne	297,45

TGAP Matériaux d'extraction		
Matériaux d'extraction	Tonne	0,20
TGAP Imprimés		
Imprimés	Kilogramme	0,12
Papiers graphiques	Kilogramme	0,12
TGAP Installations classées (recouvrement effectué par les DRIRE)		
Délivrance d'autorisation :		
- artisan n'employant pas plus de deux salariés		525,99
- autres entreprises inscrites au répertoire des métiers		1269,63
- autres entreprises		2648,11
Exploitation au cours d'une année civile (recouvrement effectué par les DRIRE) :		
- installation ayant fait l'objet d'un enregistrement dans le cadre du système communautaire de management environnemental et d'audit (EMAS) défini par le règlement (CE) n°761/2001 du Parlement européen et du Conseil, du 19 mars 2001 ou dont le système de management environnemental a été certifié conforme à la norme ISO 14001		355,87
- autres installations		398,94

Nota (1) : Tous les tarifs repris dans ce tableau sont relevés, chaque année, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (ex : les taux de 2011 repris ci-dessus sont ceux de 2010 multipliés par le coefficient 1,015). Toutefois, l'alinéa précèdent ne s'applique : a) qu'à compter du 1er janvier 2010 aux tarifs de la taxe applicable aux poussières totales en suspension et aux matériaux d'extraction ; b) qu'à compter du 1er janvier 2014 aux tarifs applicables aux DMA réceptionnés dans une installation d'incinération ; c) qu'à compter du 1er janvier 2016 aux tarifs applicables aux DMA réceptionnés dans une installation de stockage. (2) : Les déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets ménagers ou assimilés visée au A, B ou C du tableau du présent a ou transférés vers une telle installation située dans un autre État et autorisée en vertu d'une réglementation d'effet équivalent bénéficient d'une réduction à raison des tonnages dont le transfert entre le site de regroupement et le site de traitement final est effectué par voie ferroviaire ou fluviale, sous réserve que la desserte routière terminale, lorsqu'elle est nécessaire, n'excède pas 20% du kilométrage de l'itinéraire global.

Cette réduction est égale à 0,50 € par tonne en 2009, 0,60 € par tonne en 2010 et 2011, 0,70 € par tonne en 2012, 0,80 € par tonne en 2013, 0,90 € par tonne en 2014 et 1 € par tonne à compter de 2015. Elle est, à compter du 1er janvier 2016, revalorisée dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche de l'impôt sur le revenu. (Article 266 nonies 1 A a) du Code des Douanes).
(3) : Les déchets réceptionnés dans une installation d'incinération de déchets ménagers ou assimilés visée au A, B, C ou D du tableau du présent b ou transférés vers une telle installation située dans un autre État bénéficient d'une réduction à raison des tonnages dont le transfert entre le site de regroupement et le site de traitement final est effectué par voie ferroviaire ou fluviale, sous réserve que la desserte routière terminale, lorsqu'elle est nécessaire, n'excède pas 20% du kilométrage de l'itinéraire global. Cette réduction est égale à 0,50 € par tonne en 2009 et 2010, 0,80 € par tonne en 2011 et 2012 et 1 € par tonne à compter de 2013. Elle est, à compter du 1er janvier 2014, revalorisée dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche de l'impôt sur le revenu. (Article 266 nonies 1 A b) du Code des Douanes).
Source : Direction Générale des Douanes et Droits Indirects, Bureau F2, janvier 2011.

ANNEXE 4
Extraits de la directive 2004/35/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 sur la responsabilité environnementale en ce qui concerne la prévention et la réparation des dommages environnementaux

Article 2 Définitions
Aux fins de la présente directive, on entend par:
1. "dommage environnemental": a) les dommages causés aux espèces et habitats naturels protégés, à savoir tout dommage qui affecte gravement la constitution ou le maintien d'un état de conservation favorable de tels habitats ou espèces; l'importance des effets de ces dommages s'évalue par rapport à l'état initial, en tenant compte des critères qui figurent à l'annexe I.
Les dommages causés aux espèces et habitats naturels protégés n'englobent pas les incidences négatives précédemment identifiées qui résultent d'un acte de l'exploitant qui a été expressément autorisé par les autorités compétentes conformément aux dispositions mettant en œuvre l'article 6, paragraphes 3 et 4, ou l'article 16 de la directive 92/43/CEE ou l'article 9 de la directive 79/409/CEE ou, dans le cas des habitats ou des espèces qui ne sont pas couverts par le droit communautaire, conformément aux dispositions équivalentes de la législation nationale relative à la conservation de la nature.
b) les dommages affectant les eaux, à savoir tout dommage qui affecte de manière grave et négative l'état écologique, chimique ou quantitatif ou le potentiel écologique des eaux concernées, tels que définis dans la directive 2000/60/CE, à l'exception des incidences négatives auxquelles s'applique l'article 4, paragraphe 7, de ladite directive;
c) les dommages affectant les sols, à savoir toute contamination des sols qui engendre un risque d'incidence négative grave sur la santé humaine du fait de l'introduction directe ou indirecte en surface ou dans le sol de substances, préparations, organismes ou micro-organismes;
2. "dommages": une modification négative mesurable d'une ressource naturelle ou une détérioration mesurable d'un service lié à des ressources naturelles, qui peut survenir de manière directe ou indirecte;
4. "état de conservation": a) en ce qui concerne un habitat naturel, l'effet de l'ensemble des influences agissant sur un habitat naturel ainsi que sur les espèces typiques qu'il abrite, qui peuvent affecter à long terme sa répartition naturelle, sa structure et ses fonctions ainsi que la survie à long terme de ses espèces typiques sur, selon le cas, le territoire européen des États membres où le traité s'applique ou le territoire d'un État membre, ou l'aire de répartition naturelle de cet habitat;
L'état de conservation d'un habitat naturel sera considéré comme "favorable" lorsque:
- son aire de répartition naturelle et les zones couvertes à l'intérieur de cette aire de répartition naturelle sont stables ou en augmentation,

- la structure et les fonctions spécifiques nécessaires à son maintien à long terme existent et sont susceptibles de continuer à exister dans un avenir prévisible, et que
- l'état de conservation des espèces typiques qu'il abrite est favorable conformément à la définition sous b);
b) en ce qui concerne une espèce, l'effet de l'ensemble des influences qui, agissant sur l'espèce concernée, peuvent affecter à long terme la répartition et l'importance de ses populations sur, selon le cas, le territoire européen des États membres où le traité s'applique ou le territoire d'un État membre, ou l'aire de répartition naturelle de cette espèce.
L'état de conservation d'une espèce sera considéré comme "favorable" lorsque:
- les données relatives à la dynamique des populations de cette espèce indiquent qu'elle se maintient à long terme comme élément viable de son habitat naturel,
- l'aire de répartition naturelle de l'espèce n'est ni en train de diminuer ni susceptible de diminuer dans un avenir prévisible, et que
- il existe et il continuera probablement d'exister un habitat suffisamment grand pour maintenir à long terme les populations qu'il abrite;
6. "exploitant": toute personne physique ou morale, privée ou publique, qui exerce ou contrôle une activité professionnelle ou, lorsque la législation nationale le prévoit, qui a reçu par délégation un pouvoir économique important sur le fonctionnement technique, y compris le titulaire d'un permis ou d'une autorisation pour une telle activité, ou la personne faisant enregistrer ou notifiant une telle activité;
7. "activité professionnelle": toute activité exercée dans le cadre d'une activité économique, d'une affaire ou d'une entreprise, indépendamment de son caractère privé ou public, lucratif ou non lucratif;
8. "émission": le rejet dans l'environnement, à la suite d'activités humaines, de substances, préparations, organismes ou micro-organismes;
10. "mesures préventives" ou "mesures de prévention": toute mesure prise en réponse à un événement, un acte ou une omission qui a créé une menace imminente de dommage environnemental, afin de prévenir ou de limiter au maximum ce dommage;
11. "mesures de réparation": toute action, ou combinaison d'actions, y compris des mesures d'atténuation ou des mesures transitoires visant à restaurer, réhabiliter ou remplacer les ressources naturelles endommagées ou les services détériorés ou à fournir une alternative équivalente à ces ressources ou services, tel que prévu à l'annexe II;
12. "ressource naturelle": les espèces et habitats naturels protégés, les eaux et les sols;
14. "état initial": l'état des ressources naturelles et des services, au moment du dommage, qui aurait existé si le dommage environnemental n'était pas survenu, estimé à l'aide des meilleures informations disponibles;
15. "régénération", y compris la "régénération naturelle": dans le cas des eaux et des espèces et habitats naturels protégés, le retour des ressources naturelles endommagées ou des services détériorés à leur état initial et, dans le cas de

dommages affectant les sols, l'élimination de tout risque grave d'incidence négative sur la santé humaine;
16. "coûts": les coûts justifiés par la nécessité d'assurer une mise en oeuvre correcte et effective de la présente directive, y compris le coût de l'évaluation des dommages environnementaux, de la menace imminente de tels dommages, les options en matière d'action, ainsi que les frais administratifs, judiciaires et d'exécution, les coûts de collecte des données et les autres frais généraux, et les coûts de la surveillance et du suivi.
Article 3 Champ d'application
1. La présente directive s'applique aux:
a) dommages causés à l'environnement par l'une des activités professionnelles énumérées à l'annexe III, et à la menace imminente de tels dommages découlant de l'une de ces activités;
b) dommages causés aux espèces et habitats naturels protégés par l'une des activités professionnelles autres que celles énumérées à l'annexe III, et à la menace imminente de tels dommages découlant de l'une de ces activités, lorsque l'exploitant a commis une faute ou une négligence.
2. La présente directive s'applique sans préjudice d'une législation communautaire plus stricte régissant l'exploitation de l'une des activités relevant du champ d'application de la présente directive, et sans préjudice de la législation communautaire prévoyant des règles sur les conflits de juridiction.
3. Sans préjudice de la législation nationale pertinente, la présente directive ne confère aux parties privées aucun droit à indemnisation à la suite d'un dommage environnemental ou d'une menace imminente d'un tel dommage.
Article 8 Coûts liés à la prévention et à la réparation
1. L'exploitant supporte les coûts des actions de prévention et de réparation entreprises en application de la présente directive.
2. Sous réserve des paragraphes 3 et 4, l'autorité compétente recouvre, notamment par le biais d'une caution ou d'autres garanties appropriées, auprès de l'exploitant qui a causé le dommage ou la menace imminente de dommage, les coûts qu'elle a supportés en ce qui concerne les actions de prévention ou de réparation entreprises en vertu de la présente directive.
Toutefois, l'autorité compétente peut décider de ne pas recouvrer l'intégralité des coûts supportés lorsque les dépenses nécessaires à cet effet seraient supérieures à la somme à recouvrer, ou lorsque l'exploitant ne peut pas être identifié.
3. Un exploitant n'est pas tenu de supporter le coût des actions de prévention ou de réparation entreprises en application de la présente directive lorsqu'il est en mesure de prouver que le dommage en question ou la menace imminente de sa survenance:
a) est le fait d'un tiers, en dépit de mesures de sécurité appropriées; ou
b) résulte du respect d'un ordre ou d'une instruction émanant d'une autorité publique autre qu'un ordre ou une instruction consécutifs à une émission ou à un incident causés par les propres activités de l'exploitant.
Dans ces cas, les États membres prennent les mesures qui s'imposent pour permettre à l'exploitant de recouvrer les coûts encourus.

4. Les États membres peuvent prévoir que l'exploitant n'est pas tenu de supporter les coûts des actions de réparation entreprises en application de la présente directive, s'il apporte la preuve qu'il n'a pas commis de faute ou de négligence et que le dommage causé à l'environnement est dû à:
a) une émission ou un événement expressément autorisé et respectant toutes les conditions liées à une autorisation conférée par ou délivrée en vertu des dispositions législatives et réglementaires nationales mettant en oeuvre les mesures législatives arrêtées par la Communauté et visées à l'annexe III, telle qu'elle est d'application à la date de l'émission ou de l'événement;
b) une émission ou une activité ou tout mode d'utilisation d'un produit dans le cadre d'une activité dont l'exploitant prouve qu'elle n'était pas considérée comme susceptible de causer des dommages à l'environnement au regard de l'état des connaissances scientifiques et techniques au moment où l'émission ou l'activité a eu lieu.
5. Les mesures prises par l'autorité compétente en application de l'article 5, paragraphes 3 et 4, et de l'article 6, paragraphes 2 et 3, sont sans préjudice de la responsabilité de l'exploitant concerné aux termes de la présente directive, et sans préjudice des articles 87 et 88 du traité.

ANNEXE I CRITÈRES VISÉS À L'ARTICLE 2, POINT 1), SOUS a)
L'étendue d'un dommage qui a des incidences négatives sur la réalisation ou le maintien d'un état de conservation favorable des habitats ou des espèces doit être évaluée par rapport à l'état de conservation à l'époque où le dommage a été occasionné, aux services rendus par les agréments qu'ils procurent et à leur capacité de régénération naturelle. Il conviendrait de définir les atteintes significatives à l'état initial au moyen de données mesurables telles que:
- le nombre d'individus, leur densité ou la surface couverte,
- le rôle des individus concernés ou de la zone atteinte par rapport à la conservation de l'espèce ou de l'habitat, la rareté de l'espèce ou de l'habitat (appréciés à un niveau local, régional et supérieur, y compris au niveau communautaire),
- la capacité de multiplication de l'espèce (selon la dynamique propre à cette espèce ou à cette population), sa viabilité ou la capacité de régénération naturelle de l'habitat (selon les dynamiques propres aux espèces qui le caractérisent ou à leurs populations),
- la capacité de l'espèce ou de l'habitat de se rétablir en un temps limité après la survenance d'un dommage, sans intervention autre que des mesures de protection renforcées, en un état conduisant du fait de la seule dynamique de l'espèce ou de l'habitat à un état jugé équivalent ou supérieur à l'état initial.
Sont nécessairement qualifiés de dommages significatifs, les dommages ayant une incidence démontrée sur la santé humaine.
Peuvent ne pas être qualifiés de dommages significatifs:
- les variations négatives inférieures aux fluctuations naturelles considérées comme normales pour l'espèce ou l'habitat concerné,
- les variations négatives dues à des causes naturelles ou résultant des interventions liées à la gestion normale des sites telle que définie dans les cahiers

d'habitat, les documents d'objectif ou pratiquée antérieurement par les propriétaires ou exploitants,
- les dommages causés aux espèces ou aux habitats, pour lesquels il est établi que les espèces ou les habitats se rétabliront en un temps limité et sans intervention soit à l'état initial, soit en un état conduisant du fait de la seule dynamique de l'espèce ou de l'habitat à un état jugé équivalent ou supérieur à l'état initial.

ANNEXE II RÉPARATION DES DOMMAGES ENVIRONNEMENTAUX
La présente annexe fixe un cadre commun à appliquer pour choisir les mesures les plus appropriées afin d'assurer la réparation des dommages environnementaux.
1. Réparation de dommages affectant les eaux ou les espèces et habitats naturels protégés
La réparation de dommages environnementaux liés aux eaux ainsi qu'aux espèces ou habitats naturels protégés s'effectue par la remise en l'état initial de l'environnement par une réparation primaire, complémentaire et compensatoire, où:
a) la réparation "primaire" désigne toute mesure de réparation par laquelle les ressources naturelles endommagées ou les services détériorés retournent à leur état initial ou s'en rapprochent;
b) la réparation "complémentaire" désigne toute mesure de réparation entreprise à l'égard des ressources naturelles ou des services afin de compenser le fait que la réparation primaire n'aboutit pas à la restauration complète des ressources naturelles ou des services;
c) la réparation "compensatoire" désigne toute action entreprise afin de compenser les pertes intermédiaires de ressources naturelles ou de services qui surviennent entre la date de survenance d'un dommage et le moment où la réparation primaire a pleinement produit son effet;
d) les "pertes intermédiaires": des pertes résultant du fait que les ressources naturelles ou les services endommagés ne sont pas en mesure de remplir leurs fonctions écologiques ou de fournir des services à d'autres ressources naturelles ou au public jusqu'à ce que les mesures primaires ou complémentaires aient produit leur effet. Elles ne peuvent donner lieu à une compensation financière accordée au public.
Lorsqu'une réparation primaire n'aboutit pas à la remise en l'état initial de l'environnement, une réparation complémentaire est effectuée. En outre, afin de compenser les pertes intermédiaires subies, une réparation compensatoire est entreprise.
La réparation de dommages environnementaux, quand il s'agit de dommages affectant les eaux ou les espèces et habitats naturels protégés, implique également l'élimination de tout risque d'incidence négative grave sur la santé humaine.
1.1. Objectifs en matière de réparation
Objectif de la réparation primaire
1.1.1. L'objectif de la réparation primaire est de remettre en l'état initial, ou dans un état s'en approchant, les ressources naturelles ou les services endommagés.

Objectif de la réparation complémentaire
1.1.2. Lorsque le retour à l'état initial des ressources naturelles ou des services endommagés n'a pas lieu, la réparation complémentaire est entreprise. L'objectif de la réparation complémentaire est de fournir un niveau de ressources naturelles ou de services comparable à celui qui aurait été fourni si l'état initial du site endommagé avait été rétabli, y compris, selon le cas, sur un autre site. Lorsque cela est possible et opportun, l'autre site devrait être géographiquement lié au site endommagé, eu égard aux intérêts de la population touchée.
Objectif de la réparation compensatoire
1.1.3. La réparation compensatoire est entreprise pour compenser les pertes provisoires de ressources naturelles et de services en attendant la régénération. Cette compensation consiste à apporter des améliorations supplémentaires aux habitats naturels et aux espèces protégées ou aux eaux soit sur le site endommagé, soit sur un autre site. Elle ne peut consister en une compensation financière accordée au public.
1.2. Identification des mesures de réparation
Identification des mesures de réparation primaire
1.2.1. Des options comprenant des actions pour rapprocher directement les ressources naturelles et les services de leur état initial d'une manière accélérée, ou par une régénération naturelle, sont à envisager.
Identification des mesures de réparation complémentaire et compensatoire
1.2.2. Lors de la détermination de l'importance des mesures de réparation complémentaire et compensatoire, les approches allant dans le sens d'une équivalence ressource-ressource ou service-service sont à utiliser en priorité. Dans ces approches, les actions fournissant des ressources naturelles ou des services de type, qualité et quantité équivalents à ceux endommagés sont à utiliser en priorité. Lorsque cela est impossible, d'autres ressources naturelles ou services sont fournis. Par exemple, une réduction de la qualité pourrait être compensée par une augmentation de la quantité des mesures de réparation.
1.2.3. Lorsqu'il est impossible d'utiliser les approches "de premier choix" allant dans le sens d'une équivalence ressource-ressource ou service-service, d'autres techniques d'évaluation sont utilisées. L'autorité compétente peut prescrire la méthode, par exemple l'évaluation monétaire, afin de déterminer l'importance des mesures de réparation complémentaire et compensatoire nécessaires. S'il est possible d'évaluer les pertes en ressources ou en services, mais qu'il est impossible d'évaluer en temps utile ou à un coût raisonnable les ressources naturelles ou services de remplacement, les autorités compétentes peuvent opter pour des mesures de réparation dont le coût est équivalent à la valeur monétaire estimée des ressources naturelles ou services perdus.
Les mesures de réparation complémentaire et compensatoire devraient être conçues de manière à prévoir le recours à des ressources naturelles ou à des services supplémentaires de manière à tenir compte des préférences en matière de temps et du calendrier des mesures de réparation. Par exemple, plus le délai de retour à l'état initial est long, plus les mesures de réparation compensatoire entreprises seront importantes (toutes autres choses restant égales par ailleurs).
1.3. Choix des options de réparation

1.3.1. Les options de réparation raisonnables devraient être évaluées à l'aide des meilleures technologies disponibles, lorsqu'elles sont définies, sur la base des critères suivants:
- les effets de chaque option sur la santé et la sécurité publiques,
- le coût de la mise en œuvre de l'option,
- les perspectives de réussite de chaque option,
- la mesure dans laquelle chaque option empêchera tout dommage ultérieur et la mesure dans laquelle la mise en œuvre de cette option évitera des dommages collatéraux,
- la mesure dans laquelle chaque option a des effets favorables pour chaque composant de la ressource naturelle ou du service,
- la mesure dans laquelle chaque option tient compte des aspects sociaux, économiques et culturels pertinents et des autres facteurs pertinents spécifiques au lieu,
- le délai nécessaire à la réparation effective du dommage environnemental,
- la mesure dans laquelle chaque option permet la remise en état du site du dommage environnemental,
- le lien géographique avec le site endommagé.
1.3.2. Lors de l'évaluation des différentes options de réparation identifiées, des mesures de réparation primaire qui ne rétablissent pas entièrement l'état initial des eaux ou des espèces ou habitats naturels protégés endommagés, ou qui le rétablissent plus lentement, peuvent être choisies. Cette décision ne peut être prise que si les ressources naturelles ou les services perdus sur le site primaire à la suite de la décision sont compensés par un renforcement des actions complémentaires ou compensatoires aptes à fournir un niveau de ressources naturelles ou de services semblables au niveau de ceux qui ont été perdus. Ce sera le cas par exemple lorsque des ressources naturelles ou des services équivalents pourraient être fournis ailleurs à un coût moindre. Ces mesures de réparation supplémentaires doivent être définies conformément aux règles prévues à la section 1.2.2.
1.3.3. Nonobstant les règles définies à la section 1.3.2, et conformément à l'article 7, paragraphe 3, l'autorité compétente est habilitée à décider qu'aucune mesure de réparation supplémentaire ne doit être prise si:
a) les mesures de réparation déjà prises garantissent qu'il ne subsiste aucun risque grave d'incidence négative sur la santé humaine, les eaux ou les espèces et habitats naturels protégés, et
b) que le coût des mesures de réparation à prendre pour rétablir l'état initial ou un niveau équivalent serait disproportionné par rapport aux bénéfices environnementaux escomptés.
2. Réparation des dommages affectant les sols
Les mesures nécessaires sont prises afin de garantir au minimum la suppression, le contrôle, l'endiguement ou la réduction des contaminants concernés, de manière à ce que les sols contaminés, compte tenu de leur utilisation actuelle ou prévue pour l'avenir au moment où les dommages sont survenus, ne présentent plus de risque grave d'incidence négative sur la santé humaine. L'existence d'un tel risque est appréciée au moyen de procédures d'évaluation des risques qui

prennent en compte les caractéristiques et la fonction des sols, la nature et la concentration des substances, préparations, organismes ou micro-organismes nocifs, leur dangerosité et leurs possibilités de dispersion. L'utilisation doit être établie sur la base des réglementations relatives à l'utilisation des sols, ou d'autres réglementations pertinentes, en vigueur, le cas échéant, au moment où les dommages sont survenus.
Si les sols sont affectés à un autre usage, toutes les mesures nécessaires sont prises pour prévenir tout risque d'incidence négative sur la santé humaine.
En l'absence de réglementation en matière d'affectation des sols, ou d'autres réglementations pertinentes, la nature de la zone concernée où le dommage est survenu détermine, eu égard au potentiel de développement de cette zone, l'usage de la zone de sols en question.
Une option de régénération naturelle, c'est-à-dire une option dans laquelle aucune intervention humaine directe dans le processus de rétablissement n'a lieu, est à envisager.

ANNEXE III ACTIVITÉS VISÉES À L'ARTICLE 3, PARAGRAPHE 1

1. L'exploitation d'installations soumises à un permis, en vertu de la directive 96/61/CE du Conseil du 24 septembre 1996 relative à la prévention et à la réduction intégrées de la pollution.
2. Les opérations de gestion des déchets, notamment le ramassage, le transport, la valorisation et l'élimination des déchets et des déchets dangereux, y compris la surveillance de ces opérations et le traitement ultérieur des sites d'élimination, soumis à un permis ou à un enregistrement en vertu de la directive 75/442/CEE du Conseil du 15 juillet 1975 relative aux déchets et de la directive 91/689/CEE du Conseil du 12 décembre 1991 relative aux déchets dangereux.
3. Tout rejet effectué dans les eaux intérieures de surface, soumis à autorisation préalable conformément à la directive 76/464/CEE du Conseil du 4 mai 1976 concernant la pollution causée par certaines substances dangereuses déversées dans le milieu aquatique de la Communauté.
4. Tout rejet de substances dans les eaux souterraines soumis à autorisation préalable en vertu de la directive 80/68/CEE du Conseil du 17 décembre 1979 concernant la protection des eaux souterraines contre la pollution causée par certaines substances dangereuses.
5. Le rejet ou l'introduction de polluants dans les eaux de surface ou souterraines soumis à permis, autorisation ou enregistrement en vertu de la directive 2000/60/CE.
6. Le captage et l'endiguement d'eau soumis à autorisation préalable en vertu de la directive 2000/60/CE.
9. L'exploitation d'installations soumises à autorisation en vertu de la directive 84/360/CEE du Conseil, du 28 juin 1984 pour ce qui concerne le rejet dans l'air d'une quelconque des substances polluantes couvertes par cette directive.
10. Toute utilisation confinée, y compris le transport, de micro-organismes génétiquement modifiés au sens de la directive 90/219/CEE du Conseil du 23 avril 1990 relative à l'utilisation confinée de micro-organismes génétiquement modifiés.

ANNEXE 5
Exonérations et taux réduits accordés à la France par la Directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité

À titre d'exemple, particulièrement révélateur, nous reproduisons ci-dessous les seuls exonérations et taux réduits accordés à la France:
— pour l'application, jusqu'au 1er janvier 2005, de taux d'accises différenciés sur le diesel utilisé dans les véhicules utilitaires, qui ne peuvent pas être inférieurs à 380 euros par 1 000 l à compter du 1er mars 2003,
— dans le cadre de certaines politiques visant à assister les régions frappées de dépeuplement,
— pour la consommation en Corse, à condition que les taux réduits respectent toujours les taux d'accises minima sur les huiles minérales prévus par la législation communautaire,
— pour l'application de taux d'accises différenciés sur un nouveau combustible composé d'une émulsion d'eau et d'antigel en suspension dans le diesel, stabilisée par des agents tensioactifs, à condition que ces taux différenciés respectent les obligations prévues par la présente directive, et notamment les taux d'accises minima,
— pour l'application de taux d'accises différenciés sur le supercarburant sans plomb contenant un additif à base de potassium améliorant les caractéristiques anti récession des soupapes (ou tout autre additif permettant d'obtenir un carburant de qualité équivalente),
— pour les carburants utilisés dans les taxis, dans la limite d'un contingent annuel,
— pour une exonération de droits d'accises des gaz utilisés comme carburants dans les transports publics, dans la limite d'un contingent annuel,
— pour une exonération de droits d'accises des gaz utilisés comme carburants dans des véhicules de collecte des immondices équipés d'un moteur à gaz,
— pour une réduction du taux d'accises sur le fuel lourd en vue d'encourager l'utilisation de combustibles plus respectueux de l'environnement; cette réduction est spécifiquement liée à la teneur en soufre et le taux d'accises sur le fioul lourd doit correspondre au taux d'accises minimum sur le fioul lourd prévu par la législation communautaire,
— pour une exonération de droits d'accises du fioul lourd utilisé comme combustible dans la production d'alumine dans la région de Gardanne,
— pour la navigation aérienne autre que celle visée à l'article 14, paragraphe 1, point b), de la présente directive,
— pour la distribution d'essence à la navigation de plaisance dans les ports corses, L 283/66 FR Journal officiel de l'Union européenne 31.10.2003
— pour les huiles usagées réutilisées comme combustibles soit directement après récupération, soit après un processus de recyclage des huiles usagées, et dont la réutilisation est soumise à accise, — jusqu'au 31 décembre 2005, pour les véhicules utilisés pour les transports publics locaux de passagers,

— pour l'octroi d'agréments permettant l'application d'un taux d'accise différencié au mélange utilisé comme carburant « essences/dérivés de l'alcool éthylique dont la composante alcool est d'origine agricole » et permettant l'application d'un taux d'accise différencié au mélange utilisé comme carburant « gazole/esters méthyliques d'huiles végétales ». pour bénéficier d'une réduction d'accises sur les mélanges incorporant des esters méthyliques d'huiles végétales et des dérivés de l'alcool éthylique, utilisés comme carburant au sens de la présente directive, les autorités françaises doivent donner leur agrément aux unités de production des biocarburants en question au plus tard le 31 décembre 2003. Ces agréments ont une durée de validité d'au maximum six ans à partir de la date de délivrance de l'agrément. La réduction prévue dans l'agrément peut s'appliquer au-delà du 31 décembre 2003, jusqu'au terme de l'agrément. Les réductions d'accises n'excèdent pas 35,06 euros/hl ou 396,64 euros/t pour les esters méthyliques d'huiles végétales et 50,23 euros/hl ou 297,35 euros/t pour les dérivés de l'alcool éthylique utilisés dans les mélanges définis. Les réductions d'accises sont modulées en fonction de l'évolution des cours des matières premières, afin que lesdites réductions ne conduisent pas à une surcompensation des coûts additionnels liés à la production de biocarburants. La présente décision est applicable à partir du 1er novembre 1997. Elle expire le 31 décembre 2003.
— pour l'octroi d'agréments permettant l'application d'un taux d'accise différencié au mélange « fioul domestique/ esters méthyliques d'huiles végétales ». Pour bénéficier d'une réduction d'accises sur les mélanges incorporant des esters méthyliques d'huiles végétales et utilisés comme combustible au sens de la présente directive, les autorités françaises doivent donner leur agrément aux unités de production des biocombustibles en question au plus tard le 31 décembre 2003. Ces agréments ont une durée de validité d'au maximum six ans à compter de la date de délivrance de l'agrément. La réduction prévue dans l'agrément peut s'appliquer au-delà du 31 décembre 2003 jusqu'au terme de l'agrément, sans possibilité de renouvellement. Les réductions d'accises n'excèdent pas 35,06 euros/hl ou 396,64 euros/t pour les esters méthyliques d'huiles végétales utilisés dans les mélanges définis. Les réductions d'accises sont modulées en fonction de l'évolution des cours des matières premières, afin que lesdites réductions ne conduisent pas à une surcompensation des coûts additionnels liés à la production de biocarburants. La présente décision est applicable à partir du 1er novembre 1997. Elle expire le 31 décembre 2003.
Source : Conseil de l'Union européenne, Directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE,* 31 octobre 2003, pp.16-17.

ANNEXE 6
Article XX de l'Accord général sur les tarifs douaniers (GATT de 1947)

Exceptions générales
« 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
a) nécessaires à la protection de la moralité publique ;
b) nécessaires à la protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou à la préservation des végétaux ;
c) se rapportant à l'importation ou à l'exportation de l'or ou de l'argent ;
d) nécessaires pour assurer le respect des lois et règlements qui ne sont pas incompatibles avec les dispositions du présent Accord, tels que, par exemple, les lois et règlements qui ont trait à l'application des mesures douanières, au maintien en vigueur des monopoles administrés conformément au paragraphe 4 de l'article II et à l'article XVII, à la protection des brevets, marques de fabrique et droits d'auteur et de reproduction et aux mesures propres à empêcher les pratiques de nature à induire en erreur ;
e) se rapportant aux articles fabriqués dans les prisons,
f) imposées pour la protection de trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique,
g) 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,
h) prises en exécution d'engagements contractés en vertu d'un accord intergouvernemental sur un produit de base qui est conforme aux critères soumis aux parties contractantes et non désapprouvés par elles ou qui est lui-même soumis aux parties contractantes et n'est pas désapprouvé par elles,
i) comportant des restrictions à l'exportation de matières premières produites à l'intérieur du pays et nécessaires pour assurer à une industrie nationale de transformation les quantités essentielles desdites matières premières pendant les périodes où le prix national en est maintenu au-dessous du prix mondial en exécution d'un plan gouvernemental de stabilisation, sous réserve que ces restrictions n'aient pas pour effet d'accroître les exportations ou de renforcer la protection accordée à cette industrie nationale et n'aillent pas à l'encontre des dispositions du présent Accord relatives à la non-discrimination,
j) essentielles à l'acquisition ou à la répartition de produits pour lesquels se fait sentir une pénurie générale ou locale ; toutefois, lesdites mesures devront être compatibles avec le principe selon lequel toutes les parties contractantes ont droit à une part équitable de l'approvisionnement international de ces produits, et les mesures qui sont incompatibles avec les autres dispositions du présent Accord seront supprimées dès que les circonstances qui les ont motivées auront cessé d'exister. Les parties contractantes examineront, le 30 juin 1960 au plus tard, s'il est nécessaire de maintenir la disposition du présent alinéa

– BIBLIOGRAPHIE –

OUVRAGES GENERAUX

AHMAD E., STERN N., *The theory and practice of tax reform in developing countries*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 1991.

ALBERTIN C., VIVIEN F.D., *Le développement durable : enjeux politiques, économiques et sociaux*, Paris, La Documentation française, Les études de la Documentation française, IRD Éditions, 2006.

ANDERSEN Mikael Skou, LIEFFERINK Duncan, *European Environmental Policy*, Royaume-Uni, Manchester University Press ND, 2000.

ARBOUR J.-Maurice, *Droit international de l'environnement*, Cowansville, Québec, Éditions Yvon Blais, 2006.

ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt*, *Livre I : De l'Antiquité au XVIIème siècle*, Paris, Librairie Arthème Fayard, Les grandes études historiques, 1971.

ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt*, *Livre II : Du XVIIIème siècle du XXIème siècle*, Paris, Librairie Arthème Fayard, Les grandes études historiques, 1972.

ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Bibliothèque Générale de l'École Pratique des Hautes Études, 2 tomes, 1965.

ARNAUD André Jean, BELLEY J.-G, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1993.

ARNAUD André Jean, *Critique de la raison juridique – Où va la sociologie du droit ?*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Bibliothèque de Philosophie du Droit, vol. XXVI, 1981.

AUBY Jean-Bernard, *La globalisation, le droit et l'État*, Paris, Éditions Montchrestien, Clefs Politique, 2003.

BARDE Jean-Philippe, *Économie et politiques de l'environnement*, France, Presses Universitaires de France, L'Économiste, 1992.

BELL Stuart, MC GILLIVRAY Donald, *Environmental law*, Royaume-Uni, Oxford, Oxford University Press, 6ème éd., 2006.

BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France*, Paris, Hachette supérieur, Les Fondamentaux Droit, 12ème éd., 2006.

BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Science et technique fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis, 1984.

BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis droit public, 2ème éd., 1997.

BERLIN Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Droit fondamental, Droit financier, 1988.

BEURIER Jean-Pierre, KISS Alexandre, *Droit international de l'environnement*, Paris, Éditions A. Pedone, Études Internationales, 3ème éd., 2004.

BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, Droit, Collection Droit Fondamental, 3ème éd., 2003.

BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, *Protection internationale de l'environnement*, Paris, Éditions A. Pedone, 2005.

BOS Maarten, *A methodology of international law*, Amsterdam, North-Holland, T.M.C. Asser Instituut, The Hague, 1984.

BOUCARD Max, JEZE Gaston, *Cours élémentaire de science des finances et législation financière française : manuel à l'usage des étudiants des facultés de droit et des candidats au Ministère des Finances, à la Cour des Comptes, à l'Inspection des Finances, etc.*, France, Giard & Brière, 1904.

BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 8ème éd., Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Systèmes fiscalité, 2007.

BROWNLIE Ian, *Principles of public international law*, Oxford, Clarenton Press, 4ème éd., 1990.

CARBONNIER Jean, *Sociologie juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, Thémis Droit, 1978.

CARBONNIER Jean, *Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Flexible Droit, 1983.

CARTOU Louis, *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 2ème éd., 1986.

CASTAGNÈDE Bernard, *La politique fiscale*, Presses Universitaires de France, Paris, Que sais-je ?, 2008.

CASTAGNÈDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, Fiscalité, éd. mise à jour, 2007.

CHARBONNEAU Simon, *Droit communautaire de l'environnement*, Belgique, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2003.

CHATAIL Cyrille, DUSSART Vincent, *Finances publiques*, France, Éditions Paradigme, Manuel, 8ème éd., 2006.

COMBACAU Jean, SUR Serge, *Droit international public*, Paris, Montchrestien, Collection Domat Droit public, 5ème éd., 2001.

COMTE Auguste, *La sociologie*, Paris, F. Lacan, 1897.

CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001.

DAILLIER Patrick, PELLET Alain, *Droit international public*, 7ème édition, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2002.

DAMAREY Stéphanie, *Finances publiques*, Paris, Gualino Éditeur, 2006.

DEGAN V. D., *Sources of international law*, Pays Bas, Kluwer Law International, Martinus Nijhoff Publishers, Collection Developments in International Law, vol. 27, 1997.

DI MALTA Pierre, *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Droit fondamental, 1995.

DUVERGER Maurice, *Eléments de fiscalité*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Thémis, 1976.

EVANS Malcolm D., *International Law*, Oxford, 2006.

FENA-LAGUENY E., MERCIER J.Y., PLAGNET B., *Les impôts en France : Traité de fiscalité*, France, Éditions Francis Lefebvre, 2005/2006, 2006.

GAVALDA Christian, PARLEANI Gilbert, *Droit des affaires de l'Union européenne*, Paris, Litec, Manuel, 2006.

GEST Guy, TIXIER Gilbert, *Droit fiscal international*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection droit fondamental, 2ème éd., 1990.

GRAY John, *The nature and the sources of the Law*, États-Unis, Columbia University Press, 1909.

HAUFLER Andreas, *Taxation in a global economy*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 2001.

HECKLY Christophe, *Fiscalité et mondialisation*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Systèmes fiscalité, 2006.

HENKIN Louis, *International law: politics and values*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Developments in International Law, vol. 18, 1976.

HINSLEY F.H., *Sovereignty*, Grande-Bretagne, Cambridge University Press, 2nd édition, 1986.

HOBBES Thomas, *Léviathan ou Matière, forme et puissance de l'État chrétien et civil*, Traduction, introduction, notes et notices par MAIRET Gérard, Paris, Gallimard, 2000.

INSERGUET-BRISSET Véronique, *Droit de l'environnement*, France, Presse Universitaire de Rennes, Didact Droit, 2005.

ISAIA Henri, SPINDLER Jacques, *Histoire du droit des finances publiques : vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État - textes à l'appui*, France, Economica, Collection Finances Publiques, 1987.

KANT Emanuel, *Projet de paix perpétuelle*, Paris, Nicolovius, 1796.

KATZ Eric, LIGHT Andrew, et al., *Beneath the Surface: Critical Essays in the Philosophy of Deep Ecology,* États-Unis, Cambridge Mass., MIT Press, 2000.

KELSEN Hans, *Principles of International Law – Second Edition*, Rév. et Éd. TUCKER W. Robert, États-Unis, Holt, Rinehart and Winston Inc., 1966.

KELSEN Hans, *Théorie pure du droit, traduction française de la deuxième édition de la Reine Rechtslehre par Charles Eisenmann*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Bruxelles, Bruylant, 1999.

KEYNES John Maynard, *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie,* Paris, Éditions Payot, 1936.

KISS Alexandre, *Droit international de l'environnement*, Paris, Éditions A. Pedone, 2004.

KISS Alexandre, BEURIER Jean-Pierre, *Droit international de l'environnement*, France, Éditions Pedone, Études Internationales, 3ème éd., 2004.

KISS Alexandre, SHELTON Dinah, *Traité de droit européen de l'environnement*, Paris, Éditions Frison-Roche, 1995.

LAITOS Jan G., *Natural resources law*, États-Unis, West group, Hornbook Series, 2002.

LAMULLE Thierry, *Droit fiscal*, France, Gualino Éditeurs, Manuels, 2010-2011.

LAUFENBURGER Henry, *Histoire de l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, 1959.

LAURÉ Maurice, *Science fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993.

LAURÉ Maurice, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956.

LAVIEILLE Jean-Marc, *Droit international de l'environnement*, Paris, Ellipses, 2004.

LEGOHEREL Henri, *Histoire du droit international public*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 1996.

LEROY Marc, *Sociologie de l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, nº 3642, 2002.

LEVY-BRUHL Henri, *Sociologie du droit*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 1971.

LONDON Caroline, *Commerce et environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je?, nº3592, 2001.

MAIRET Gérard, *Le principe de la souveraineté: histoires et fondements du pouvoir moderne*, Paris, Folio essais, Gallimard, 1997.

MALINGREY Philippe, *Introduction au droit de l'environnement*, Paris, Tec&Doc Editions, 2004.

MARTINEZ Jean-Claude, DI MALTA Pierre, *Droit Fiscal Contemporain*, Paris, Litec, 1989.

MORAND-DEVILLER Jacqueline, *Le Droit de l'environnement*, Paris, PUF, Que sais-je ? , nº 2334, 5ème éd., 2004.

MORAND-DEVILLER Jacqueline, *L'environnement et le droit*, Paris, LGDJ, 2006.

MUSGRAVE R.A, *The Theory of Public Finance*, New York, Mc Graw-Hill, 1959.

NEURISSE Alain, *Histoire de la fiscalité en France*, Paris, Economica, Finances Publiques, Collection poche, 1999.

NGUYEN QUOC Dinh, *Droit international public : formation du droit, sujets, relations diplomatiques et consulaires, responsabilité, règlement des différends, maintien de la paix, espaces internationaux, relations économiques, environnement*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2002.

PELLET Rémi, *Les finances sociales : économie, droit et politiques*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2001.

PERCIVAL R. V., SCHROEDER C. H., MILLER A. S., LEAPE J. P., *Environmental Regulation: Law, Science and Policy*, New York, Aspen, 4ème éd., 2003.

PHILIP Loïc, *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, Economica, Collection Finances Publiques, 1990.

PRIEUR Michel, *Droit de l'environnement*, Paris, Précis Dalloz, 5ème éd., 2004.

PROUDHON Pierre Joseph, *Théorie de l'impôt, Essai de philosophie pratique*, Paris, Librairie au Palais royal, 1860.

RAMADE F., *Dictionnaire encyclopédique de l'écologie et des sciences de l'environnement*, Paris, Dunod, 2002.

REMOND-GOUILLOUD Martine, *Du droit de détruire – Essai sur le droit de l'environnement*, Paris, Presses Universitaires de France, Les Voies du Droit, 1989.

RICARDO David, *Des principes de l'économie politique et de l'impôt*, Traduction CONSTANCIO F.S., Paris, Aillaud, 1819.

RICARDO David, *Œuvres complètes*, Traduction CONSTANCIO, FONTEYRAUD, Paris, Guillaumin et Cie Librairie, 1847.

ROCHER Guy, *Introduction à la sociologie générale – Regards sur la réalité sociale*, Montréal, Éditions HMH, 3 tomes, 1968.

ROMI Raphaël, *Droit et administration de l'environnement*, Paris, Précis Domat, Montchrestien, 5ème éd., 2004.

ROUSSEAU Jean-Jacques, *Œuvres complètes. Volume 3 : Du contrat social. Ecrits politiques*, Paris, Gallimard, 1964.

RYSER Walter, *Dix leçons introductives au droit fiscal : Impôts directs*, Suisse, Éditions Staempfli & Cie, Précis, 1974.

SCELLE Georges, *Cours de droit international public*, Paris, Domat Montchrestien, 1948.

SMITH Adam, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Paris, Traduction GARNIER G., Edition Daniel Diatkine, Flammarion, Coll. GF, 1776.

STECKEL Marie-Christine, *L'essentiel des finances publiques communautaires*, Paris, Gualino Éditeur, 2007.

TOURNIÉ Gérard, *La politique fiscale sous la Vème République: Introduction à l'étude du système fiscal français*, France, Societas Privat, 1985.

TROPER Michel, *Pour une théorie juridique de l'État*, France, Presses Universitaires de France, Léviathan, 1994.

VALLÉE Annie, *Économie de l'environnement*, Paris, Points Économie, Éditions du Seuil, 2002.

VALLÉE Annie, *Les systèmes fiscaux*, Paris, Points Économie, Éditions du Seuil, 2000.

VAN LANG, Agathe, *Droit de l'environnement*, France, Presses Universitaires de France, Thémis, Droit public, 2007.

VELLAS Pierre, *Droit international public – Les institutions internationales*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1967.

VERNIER J., *L'Environnement*, Paris, PUF, Que sais-je ? , n°2667, 7ème éd., 2003.

OUVRAGES SPECIALISES

ALLEN E.T., *Practical foresty in the Pacific Northwest: protection existing forests and growing new ones*, États-Unis, Bibliobazaar, 2009.

AYER Ariane, *Droit international de l'environnement : responsabilité de l'État pour inactivité législative et droits des particuliers*, Bâle, Helbing & Lichtenhahn, 2001.

BALDASSARRI Mario, ROBERTI Paolo (dir.), *Fiscal problems in the single-market Europe, Central Issues in Contemporary Economic Theory and Policy*, St. Martin's Press, New York, 1994.

BARKUN Michael, GOULD Wesley L., *International law and the social sciences*, États-Unis, Princeton University Press, 1970.

BAKER A. (éd.), *Tax and the environment: a world of possibilities*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009.

BENHAYOUN Gilbert, GAUSSIER Nathalie, PLANQUE Bernard (dir.), *L'ancrage territorial du développement durable*, Paris, L'Harmattan, Collection Emploi, Industrie et Territoire.

BENKHALIFA Mohamed, *Le développement durable face au nouveau désordre mondial: réflexions autour des pratiques et enjeux de la Diplomatie Environnementale*, Paris, Pyramide Papyrus Presse, Pensées Politiques, 2005.

BISWAS Rajiv (éd.), *International tax competition: Globalization and fiscal sovereignty*, Royaume-Uni, Commonwealth Secretariat, 2002.

BOUDINE Joël, *Le régime fiscal des collectivités d'outre-mer*, Paris, Editions L'Harmattan, 2006.

BOTHE M., SAND P.H., *La politique de l'environnement : de la règlementation aux instruments économiques – Environmental policy : from regulation to economic instruments*, Pays-Bas, Académie de Droit International de La Haye, Martinus Nijhoff Publishers, Les livres de droit de l'Académie, 2003.

BOUVIER Jean, WOLFF Jacques (éd.), *Deux siècles de fiscalité française, XIX e - XX e siècle*, Paris, Mouton,1973.

BRETON Jean-Marie, *L'écotourisme: un nouveau défi pour la Caraïbe?*, Centre de recherches et d'études juridiques sur l'environnement, le tourisme et l'aménagement, Paris, KARTHALA Editions, 2001.

BRIBOSIA Emmanuelle, HENNEBEL Ludovic (dir.), *Classer les droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2004.

BROWN Lester R., *Éco-économie : une autre croissance est possible, écologique et durable*, Paris, Le Seuil, 2003.

BURGENMEIER Beat, *Économie du développement durable*, Belgique, Éditions De Boeck Université, Questions d'économie et de gestion, 2ème éd., 2005.

BURGENMEIER Beat, HARAYAMA Y., WALLART N., *Théorie et pratique des taxes environnementales*, Paris, Economica, 1997.

CAMERON James, MODERICK Peter, WERKSMAN Jacob, *Improving compliance with International Environmental Law*, Londres, Earthscan Publications Ltd, Law and Sustainable Development series, 1996.

CAMILLERI Joseph A., FALK Jim, *The end of sovereignty? The politics of a shrinking and fragmenting world*, Royaume-Uni, Edward Elgar Publishing Limited, 1992.

CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004.

CHAMBAS G., *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, France, Ed. Ministère de la coopération, Economica, 1994.

CHEMILLIER-GENDREAU Monique, *Humanité et souverainetés: Essai sur la fonction du droit international*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série Histoire contemporaine, 1995.

CHÈVE M., RAGOT L., *La croissance endogène durable : l'environnement, une nouvelle dimension de l'analyse économique*, Paris, Éditions Vuibert, 1998.

CNOSSEN Sijbren, *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting and driving*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2005.

CORNU Marie, FROMAGEAU Jérôme, *La Forêt en France au XXIème siècle: enjeux politiques et juridiques*, Paris, L'Harmattan, 2004.

DALY Herman, *Ecological economics: Principles and application*, États-Unis, Island Press, 2003.

DEGARMO Denise K., *International environmental treaties and state behavior – factors influencing cooperation*, États-Unis, Royaume-Uni, Routledge New York and London, Studies in International Relations, Taylor and Francis Group, 2005.

DELAS Olivier, DEBLOCK Christian, *Le bien commun comme réponse politique à la mondialisation*, Belgique, Bruylant, Collection Mondialisation et Droit international, 2003.

DELMAS-MARTY Mireille, *Les forces imaginantes du droit – Le relatif et l'universel*, France, Seuil, La couleur des idées, tome 1, 2004.

DELMAS-MARTY Mireille, *Les forces imaginantes du droit – Le pluralisme ordonné*, France, Seuil, La couleur des idées, tome 2, 2006.

DELMAS-MARTY Mireille, *Globalisation économique et universalisme des droits de l'homme*, Montréal, Éditions Thémis, Conférence Albert Mayrand, 2004.

DELMAS-MARTY Mireille, *Pour un droit commun*, Paris, Éditions du Seuil, La Librairie du XX ème siècle, 1994.

DE SADELEER Nicolas, *Droit international et communautaire de la biodiversité*, Paris, Dalloz, 2004.

DE SADELEER Nicolas, *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, Royaume-Uni, Oxford university press, 2002.

DOCKES Emmanuel (éd.), *Au cœur des combats juridiques*, Paris, Dalloz, 2007.

DOELLE Meinhard, *From hot air to Action? Climate change, compliance and the future of International Environmental Law*, Canada, Thomson Carswell, 2005.

DUBERGÉ Jean, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

DUPRET Baudoin, *Droit et sciences sociales*, Paris, A. Colin, Collection Cursus sociologie, 2006.

DUPRET Baudouin, *Au nom de quel droit ?*, Paris, L.G.D.J., Collection Droit et Société, Série Anthropologie, vol.8, 1999

DUTHEIL DE LA ROCHERE Jacqueline (éd.), *Le droit communautaire de l'environnement : mise en œuvre et perspectives*, Paris, Documentation française, Journée d'étude du 3 avril 1997, Université Paris II, 1998.

EBERHARD Christoph (éd.), *Droit, gouvernance et développement durable*, Paris, Éditions Karthala, Laboratoire d'Anthropologie Juridique de Paris, 2005.

EBERHARD Christoph (dir.), *Traduire nos responsabilités planétaires. Recomposer nos paysages juridiques*, Belgique, Bruylant, 2008.

EGENHOFER Christian, « The compatibility of the Kyoto mechanisms with traditional environmental instruments », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, Union Européenne, 2004, pp.17-69.

EHRLICH E., *Fundamental principles of the sociology of law*, Cambridge, Harvard University Press, 1936.

EKINS Paul, « Environmental and behavioural taxes », in *Fair tax: towards a modern tax system*, Smith Institute, 2008, pp.64-73.

ELIAS O.A., LIM C.L., *The Paradox of consensualism in international law*, Royaume-Uni, Kluwer law international, International law series, vol.31, 1998.

ESSERS Peter H.J., FLUTSCH Paul A., ULTEE Manon A., *Environmental policy and direct taxation in Europe*, Royaume-Uni, Kluwer law International, European University Cooperations on Taxes, 2000.

FAUCHALD Ole Kristian, *Environmental taxes and trade discrimination*, Royaume-Uni, International Environmental Law and Policy Series, Kluwer Law International, 1998.

FAUCHEUX Sylvie, JOUMNI Haitham, *Économie et politique des changements climatiques*, France, La Découverte, Collection Repères, 2005.

FAURE Michel G., GUPTA Joyeeta, NENTJES Andries, *Climate change and the Kyoto protocol: the role of institutions and instruments to control global change*, Royaume-Uni, Éditions Elgar, 2003.

FAURE Michel G., PRIEUR Michel, *L'analyse économique du droit de l'environnement*, Maastrichts Europees Instituut voor Transnational Rechtswetenschappelijk Onderzoek (METRO), Belgique, Bruylant, 2007.

FRENCH Duncan, *International law and policy of sustainable development*, Royaume-Uni, Juris Publishing, Manchester University Press, 2005.

FUCHS Olivier, *Pour une définition communautaire de la responsabilité environnementale : Comment appliquer le principe pollueur payeur ?*, France, L'Harmattan, Collection « International », Série Première Synthèse, 2003.

GABUS André, *L'économie mondiale face au climat: à responsabilités accrues, opportunités nouvelles*, Belgique, L'Harmattan, 2003.

GAGNON Christiane, GAGNON Serge (dir.), *L'écotourisme entre l'arbre et l'écorce : de la conservation au développement viable des territoires*, Presse de l'Université du Québec, Canada, 2006.

GASTELLU J-M., MOISSERON J-Y., POURCET G., (éd.), *Fiscalité, Développement et Mondialisation*, ORSTOMDIAL, 1999.

GERARD Philippe, OST François, KERCHOVE (Van de) Michel, *L'accélération du temps juridique*, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, vol. 83, 2000

GILLEPSIE Alexander, *International environmental law policy and ethics*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 1997.

GIROD Patrick, *La réparation du dommage écologique*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1974.

GODARD Olivier (dir.), *Le principe de précaution dans la conduite des affaires humaines*, France, Éd. de la MSH et Inra-Éditions, 1997.

GODEFROY Thierry, LASCOUMES Pierre, *Le Capitalisme clandestin. L'illusoire régulation des places offshore*, Paris, La Découverte, 2004

GOULD Wesley L., BARKUN Michael, *International law and the social sciences*, États-Unis, Princeton University Press, 1970.

GRINDA Georges, *La principauté de Monaco : l'État, son statut international, ses institutions*, Paris, Éditions A.Pedone, 2005.

HAMMER Leonard M., *A Foucauldian approach of international law – Descriptive thoughts for normative issues*, Royaume-Uni, Ashgate, 2007.

HATCH Michael T., *Environmental policy making: assessing the use of alternative policy instruments*, États-Unis, State University of New York Press, 2005.

HEERING (de) Alexandra, LEYENS S. (éd.), *Stratégies de développement durable : développement, environnement ou justice sociale*, Belgique, Presse Universitaire de Namur, 2010.

HEGEL G.W.F., *Principes de la philosophie du droit ou droit naturel et science de l'État en abrégé*, Traduction, introduction, notes et notices par DERATHE Robert, Paris, Librairie philosophique J.Vin, 1982.

HERDIN-WINTER J., *The Relevance of WTO Law for tax matters*, Linde, 2006.

HOLMES Kevin, *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2007.

IMBEAU Louis, *Politiques publiques comparées dans les États fédérés: l'Allemagne, l'Australie, le Canada, les États-Unis et la Suisse*, Canada, Presse Universitaire de Laval, 2005.

JEFFERY Ramon J., *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Royaume-Uni, Kluwer Law International, n°23, 1999.

JEGOUREL Yves, *La taxe Tobin*, France, Paris, La Découverte, 2002.

JESINGHAUS Jochen, Von WEIZSACKER Ernst Ulrich, *Ecological tax reform: a policy proposal for sustainable development*, États-Unis, Zed Books, Institute for European Environmental Policy, Wuppertal Institute for Climate, Energy and Environment, 1992.

JONAS Hans, *Le principe de responsabilité: une éthique pour la civilisation technologique*, Paris, Flammarion, 2008.

JURGIELEWICZ Lynne, *Global environmental change and international law – Prospects for progress in a legal order*, États-Unis, University Press of America, 1996.

KAUL Inge, CONCEICAO Pedro (éd.), *New public finance: responding to global challenges*, United Nations Development Program, États-Unis, Oxford University Press, 2006.

KOSKENNIEMI Martti, *Theory and International law: an Introduction*, Londres, British Institute of International and Comparative Law, 1991.

LANDHEER Bart, *On the sociology of international law and international society*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, 1966.

LANG Peter, *Histoire économique et sociale de la construction européenne*, France, René Leboutte, 2008.

LEBEN Charles, *Hans Kelsen, Écrits français de droit international*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Doctrine Juridique, 2001.

LE CACHEUX Jacques, *Les français et l'impôt*, La documentation française, Odile Jacob, 2008.

LEOPOLD Aldo, *Sand county almanach: with essays on conservation from Round River*, États-Unis, Ballantine Books, 1970.

LEROY Marc, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale dans la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010.

LEROY Marc (éd.), *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, Finances Publiques, 2006.

LEROY Marc (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal*, Paris, L'Harmattan, Finances Publiques, 2005.

LONDON Caroline, *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Systèmes Droit, 2001.

LORIMER James, *The Institutes of the Law of Nations: a treatise of the jural relations of separate political communities*, Edimbourg, Editions William Blackwood & Sons, 1884.

LOWE Ian, PAAVOAL Jouni, *Environmental values in a globalisation world : nature, justice and governance*, Routledge, Challenges of globalization Londres et New York, MPG BookS, 2005.

LUJA R.H.C., *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*, Intersentia, 2003.

MAATTA Kalle, *Environmental taxes: an introductory analysis*, Helsinki, Edward Elgar Publishing, Royaume-Uni, 2006.

MARCHAND Christophe, *Économie des interventions de l'État*, Paris, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 1999.

MOL Arthur Petrus Johannes, *Globalization and environmental reform: the ecological modernization of the global economy*, États-Unis, MIT press, 2001.

MORAND Charles-Albert, *Le droit saisi par la mondialisation*, Belgique, Bruylant, Éditions de l'Université de Bruxelles, Collection de droit international, vol. 46, 2001.

NOMIDÈS Pierre, *La fiscalité écologique*, Paris, Fondation Robert Schuman, 2002.

OBERSON Xavier, *Les taxes d'orientation*, Suisse, Faculté de Droit de Genève, Helbing and Lichtenhahn, Thèse de doctorat, 1991.

OST François, VAN DE KERCHOVE Michel, *Jalons pour une théorie critique du droit*, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, 1987.

OST François, *La nature hors-la-loi – L'écologie à l'épreuve du droit*, Paris, Éditions La Découverte, Textes à l'appui, Série écologie et société, 1995.

OST François, VAN DE KERCHOVE Michel, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Belgique, Publications des Facultés universitaires de Saint-Louis, 2002.

ORSONI Gilbert, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 1995.

PARRY Clive, *The sources and evidences of international law*, Royaume-Uni, Manchester University Press, 1965.

PIGOU Arthur Cecil, *Economics of Welfare*, Londres, Macmillan and co., Limited, 1950.

PILLET Gonzague, *Économie écologique*, France, Georg, Hors collection, 1997.

PRIEUR Michel (dir.), *Vers un nouveau droit de l'environnement ?* , France, Institut catalan de recherches scientifiques, Université de Limoges, Faculté de Droit et des Sciences Économiques, 2001.

QURESHI Asif Hasan (éd.), *The Public international law of taxation: Text, cases and materiels*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, 1994.

RAIMBAULT Sophie (dir.), *Les doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques*, Bruxelles, L'Harmattan, 2007.

REVESZ Richard L., SANDS Philippe, STEWART Richard B., *Environmental law, the economy and sustainable development: the United States, the European Union, and the international community*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 2000.

ROMI Raphaël, *L'Europe et la protection juridique de l'environnement*, Victoires Éditions, Collection environnement, 3ème éd., 2004.

ROSENSTIEL Francis, *Le principe de « supranationalité » : essai sur les rapports de la politique et du droit*, Paris, Éditions A. Pedone, 1962.

ROUBIER Paul, *Théorie générale du droit: histoire des doctrines juridiques et philosophiques des valeurs sociales*, France, Recueil Siley, 2ème éd., 1951.

ROULAND Norbert, *Aux confins du droit: anthropologie juridique de la modernité*, Paris, Éditions Odile Jacob, Sciences humaines, 1991.

ROUSSEL Isabelle (éd.), *Le changement climatique: Quand le climat nous pousse à changer d'ère*, France, Presses Universitaires Septentrion, 2010.

SAINTENY Guillaume, *La fiscalité des espaces naturels*, Paris, Litec, Victoires Éditions, Collection environnement, 1993.

SCHRIJVER Nico, *Sovereignty over natural resources, balancing rights and duties*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 1997.

SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF H.A., *Fondements et principes d'un ordre juridique naissant – Essai de philosophie empirique du droit*, Paris, Mouton Editeur, 1971.

SENDEN Gérard, *La gestion de l'énergie dans l'entreprise*, Belgique, Edipro, 2008.

SNAPE John, SOUZA (De) Jeremy, *Environmental taxation law: Policy, Contexts and Practice*, Royaume-Uni, Ashgate, 2006.

STONE Christopher D., *Do trees have standing? Law, morality and the environment*, États-Unis, Oxford University Press, 3ème éd., 2010.

Tax Justice Network, *Évasion fiscale et pauvreté*, Points de vue du Sud, Éditions Syllepse, Alternatives Sud, vol. 14, 2007.

TESSIER Stéphane (éd.), *L'enfant des rues et son univers - ville, socialisation et marginalité*, France, Syros, 1995.

THALMANN Philippe, *Impôts écologiques, L'exemple des taxes CO2*, Lausanne, 1997.

THUNIS Xavier (éd.), *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006.

TURCOTTE Marie-France, SALMON Anne, *Responsabilité sociale et environnementale dans l'entreprise*, Canada, Presse de l'Université du Québec, 2005.

VERHEYEN Roda, *Climate change damage and International Law – Prevention duties and state responsibility*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, vol. 54, 2005.

VILLIGER Mark E., *Customary international law and treaties*, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Developments in International Law, vol. 7, 1985.

VIRALLY Michel, *La pensée juridique*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1960.

VISSCHER (De) Charles, *Théories et réalités en droit international public*, Paris, Édition A. Pedone, 4ème éd., 1970.

WEERAMANTRY C.G., *Universalising International Law*, Pays-Bas, Martinus Nilhoff Publishers, Developments in International Law, vol.48, 2004.

WELZER Harald, *Les guerres du climat: pourquoi on tue au XXIe siècle*, Traduit de l'allemand, France, NRF Essais, Éditions Gallimard, 2009.

WESTIN Richard A., *Environmental tax initiatives and multilateral agreements: dangerous collissions*, Pays-Bas, Kluwer Law International, 1997.

WINTER Gerd (éd.), *Multilevel governance of global environmental change: perspectives from science, sociology and the law*, Royaume-Uni, Cambridge University Press, 2006.

WOLFKE Karol, *Custom in international law*, Second Edition, Pays-Bas, Martinus Nijhoff Publishers, Developments in International Law, vol. 14, 1993.

ZACCAI E. et MISSA J.N., *Le principe de précaution: significations et conséquences*, Belgique, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2000.

THÈSES ET MONOGRAPHIES

AGRON Laure, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, Bibliothèque de science financière tome 36, 2000.

AKEHURST Michael, *A modern introduction to international law*, Londres, George Allen and Unwin, Minerva Series, nº25, 1970.

APOSTOLIDIS Charalambos, *Doctrines juridiques et droit international – critique de la connaissance juridique*, Paris, Eyrolles, Bibliothèque de droit international et relations internationales, 1991.

ATTILA Gbewopo, *Corruption, fiscalité et croissance économique dans les pays en développement*, thèse dactyl., Clermont-Ferrand, Université d'Auvergne, 2007.

BILLE Sten F.W., *La souveraineté fiscale des États et l'intégration économique internationale, Études de projets de constructions fiscales dans le cadre d'une intégration économique*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1958.

BLAIS Denise, *Le droit international de l'environnement et le droit économique: vers une meilleure protection des ressources*, thèse dactyl., Canada, Thèse de maîtrise, Université d'Ottawa, 1998.

BONNEL Guillaume, *Le principe juridique écrit et le droit de l'environnement*, thèse dactyl., France, Université de Limoges, Thèse de doctorat, 2005.

BRETON LE GOFF Gaëlle, *L'influence des organisations non gouvernementales (ONG) sur la négociation de quelques instruments internationaux*, Thèse de doctorat, Bruxelles, Bruylant, Mondialisation et Droit international, 2001.

CHALTIEL Florence, *La souveraineté de l'État et l'Union européenne, l'exemple français. Recherches sur la souveraineté de l'État membre*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Bibliothèque Constitutionnelle et de Science Politique, 2000.

CHRÉTIEN Maxime, *A la recherche du droit international fiscal*, Paris, Sirey, Librairie du Recueil, 1955.

DE SADELEER Nicolas, *Les principes du pollueur payeur, de prévention et de précaution : essai sur la genèse et la portée juridiques de quelques principes du droit de l'environnement*, Thèse publiée de doctorat, Belgique, Bruylant, 1999.

DUMONT G., *La citoyenneté administrative*, thèse dactyl., Thèse de doctorat, Université de Paris II Panthéon-Assas, 2002.

GODBOUT Luc, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales, étude comparée : Canada, États-Unis, France*, Paris, Economica, 2006.

GOSSEMENT Arnaud, *Le principe de précaution – Essai sur l'incidence de l'incertitude scientifique sur la décision et la responsabilité publiques*, Paris, L'Harmattan, Logiques Juridiques, 2003.

HEQUET François, *Fiscalité, instruments financiers et environnement : le cas des pays d'Europe centrale et orientale candidats à l'entrée dans l'Union Européenne*, thèse dactyl., Université de Nice Sophia-Antipolis, Institut du Droit de la Paix et du Développement, Thèse de doctorat, 2001.

ISIDORO Cécile, *L'ouverture du marché de l'électricité à la concurrence communautaire*, Paris, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, Bibliothèque de droit public, tome 242, 2006.

KUOKKANEN Thomas, *International Law and the Environment: Variations on a theme*, Thèse de doctorat, Pays-Bas, Kluwer International Law, Martinus Nijhoff Publishers, Erik Castren Institute, Monographs on International Law and Human Rights, vol. 4, 2002.

LABIE François, *La fiscalité de l'énergie en droit français*, thèse dactyl., France, Université des Sciences sociales de Toulouse, 2 tomes, 1978.

MAATTA Kalle, *Environmental taxes: from an economic idea to a legal institution*, Helsinki, Kauppakaari Oy, Finnish Lawyers' Publishing, 1997.

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Bibliothèque de science financière, tome 44, 2005.

MAZAUDOUX Olivier, *Droit international public et droit international de l'environnement*, Université de Limoges, Les Cahiers du Crideau, 2008.

MELOT Nicolas, *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Collection Nouvelle Bibliothèque des Thèses, Dalloz, 2004.

MESSI Maximilien, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : la recherche de la règle applicable*, Paris, Editions L'Harmattan, Volume 1, 2007.

MONPION Anne, *Le principe pollueur payeur et l'activité agricole dans l'Union européenne*, thèse dactyl., Doctorat de Droit, Université de Limoges, 2007.

PETROU C., *Le régime de la protection de l'environnement dans le cadre de la Communauté Européenne*, Université de Lille, Thèse de doctorat, 1999, Belgique, Bruylant, 2000.

RENARD Geoffroy, *Les règles communautaires en matière d'aides d'état et la fiscalité*, Paris, L'Harmattan, Coll. Entreprises et Management, 2005.

ROSENBERG, Dominique, *Le principe de souveraineté des États sur leurs ressources naturelles*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1983.

SABRAN PONTEVES Elzéar, *Les transcriptions juridiques du principe pollueur-payeur*, thèse dactyl., France, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille, 2004.

ACTES DE COLLOQUES ET MÉLANGES

AGNIEL Guy, « La Nouvelle-Calédonie et l'élaboration du droit international », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, *Actes de Colloque : Le droit de l'environnement en Nouvelle-Calédonie : états des lieux et perspectives*, numéro spécial, 2007, pp.25-33.

AMIRANTE M., « L'autonomie scientifique du droit de l'environnement, réflexions sur le droit comparé », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, pp.3-20.

ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative*

perspectives: Volume I, Royaume-Uni, Editions Richmond Law and Tax Ltd., 2003.

ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume II*, Royaume-Uni, Editions Richmond Law and Tax Ltd., 2004.

ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume III*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2006.

ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume IV*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2007.

ASHIABOR Hope, DEKETELAERE Kurt, CHALIFOUR Nathalie, KREISER Larry, MILNE Janet (éd.), *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: Volume V*, Royaume-Uni, Oxford University Press, 2008.

Association des Conseils d'État et des juridictions suprêmes de l'Union européenne, *Le juge administratif et le droit communautaire de l'environnement*, Colloque de Bruxelles, 28 janvier 2008.

BASTID BURDEAU Geneviève, « Le principe de souveraineté permanente sur les ressources naturelles à l'épreuve de la mondialisation », *L'État souverain dans le monde d'aujourd'hui, Mélanges en l'honneur de J.P. Puissochet*, Paris, Editions A. Pedone, 2008, pp.27-34.

BERNS Thomas (éd.), *Le Droit saisi par le collectif*, Belgique, Bruylant, 2004.

BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, « Qu'est-ce-que la pratique en droit international? », in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, pp.13-47.

BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, « Le droit international au chevet de la lutte contre le réchauffement planétaire : éléments d'un régime », in *Mélanges offerts à Hubert Thierry : l'évolution du droit international*, Paris, Éditions A. Pedone, 1998, pp.43-55.

BOISSON DE CHAZOURNES Laurence, « La protection de l'environnement global et les visages de l'action normative internationale », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, pp.41-58.

BRANLUND Runar, KRISTRON Bengt, « Energy and environmental taxation in Sweden: Some experience from the swedish green tax commission », Suède, Colloque *Environmental implications of market based policy instruments*, Gothenburg, 20/21 novembre 1997.

BRICMAN C., « La fiscalité de l'environnement, ceci n'est pas un impôt », in *L'actualité du droit de l'environnement*, Actes du colloque des 17/18 novembre 1994, Belgique, Bruyant, 1995.

BUREAU Dominique, « Les fondements de la TGAP ? », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.126-139.

CABANNES Xavier, « Vers la création d'une imposition internationale? », Polynésie Française, *Colloque sur le droit international de l'environnement dans le Pacifique Sud*, Université de la Polynésie Française, 2005, pp.319-334.

Centre d'Études et de Recherche Internationales et Communautaires, *Les Nations-Unies et la protection de l'environnement : la promotion d'un développement durable*, Actes du colloque du 15/16 janvier 1999, Rencontres Internationales d'Aix-en-Provence, Aix-en-Provence, Éditions Pedone, 1995.

Centre de Finances Publiques, Faculté de Droit et de Sciences Économiques de Nice, « Fiscalité – Environnement », Actes du colloque du 26/27 mai 1983, Paris, *Année de l'Environnement Numéro spécial*, Revue du Centre d'Études et de Recherches sur l'Environnement, Presses Universitaires de France, 1984.

CHABASON Lucien, « Le financement de l'environnement à l'échelle régionale », in *Vers un nouveau droit de l'environnement? Réunion mondiale des juristes et associations de droit de l'environnement*, France, Centre International de Droit Comparé de l'Environnement, 2003, pp.189-191.

CHEVALIER Jean-Pierre, « Quand l'interventionnisme fiscal rate sa cible : réflexions sur les déboires de la taxation sur les « Messageries roses », dite « Minitel rose » », in *Mélanges Ardant - Droit et politique à la croisée des cultures*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1999, pp.471-482.

CONDORELLI Luigi, « Conclusions générales », in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, pp.285-306.

CORDONNERY Laurence « La politique régionale de la mer pour les îles du Pacifique: un modèle de gouvernance face à la crise mondiale des océans? », Polynésie Française, *Colloque sur le droit international de l'environnement dans le Pacifique Sud*, Université de la Polynésie Française, 2005, pp.107-123.

CORNU Marie, FROMAGEAU Jérôme, *Genèse du droit de l'environnement, Fondements et enjeux internationaux*, Actes du colloque, Faculté Jean Monnet de l'Université de Paris-Sud, Groupe de recherche sur le droit du patrimoine culturel et naturel, Paris, Montréal, Budapest, L'Harmattan, 2001.

DEGUERGUE Maryse, « Le sens de la responsabilité environnementale », in *Mélanges Jégouzo, Terres de droit*, Dalloz, 2009, pp.573-588.

DOUAT Etienne, « La compensation financière des transferts de compétence », in PAVIA Marie-Luce (dir.), *Les transferts de compétence aux collectivités territoriales : aujourd'hui et demain ?*, Paris, L'Harmattan, 2010, pp.45-83.

DROBENKO Bernard, « L'eau et la gestion décentralisée », *Mondialisation et Droit de l'environnement*, *Actes du 1er séminaire international de droit de l'environnement : Rio + 10*, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, avril 2002, pp.61-

ESCLASSAN Marie-Christine, « Considérations sur une révolution silencieuse: la lente mue du système fiscal français », Paris, *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Presse Universitaire d'Aix Marseille, 2008, pp.166-174.

FALQUE Max, LAMOTTE Henri, SAGLIO Jean-Francois (dir.), *Les Déchets: droits de propriété, économie et environnement*, Vème Conférence Internationale, Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne, 2004.

FERRAS Benjamin, « Les finances sociales : un système financier sui generis, une gouvernance financière en construction ? », *La conduite du changement*, GERFIP 3ème Université, CEDJ, 2007 pp.263-274.

GAZAGNES P., « Comment lutter contre l'insolvabilité du pollueur ? », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.115–121.

GEST Guy, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », in *Mélanges Amselek*, Belgique, Bruylant, 2005, pp.332-341.

GHEZALI Mahfoud, « Les nouveaux droits fondamentaux de l'homme », in *Vers un nouveau droit de l'environnement? Réunion mondiale des juristes et associations de droit de l'environnement*, Centre International de Droit Comparé de l'Environnement, 2003, pp.85-116.

GODARD Olivier, « Le principe pollueur payeur, une norme politique à la confluence de plusieurs inspirations », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou*

réalité ? , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.53-71.

HAJBI A., BOUCHARTAT H., CHAMI M., «Développement durable et finances publiques : cas de la fiscalité du secteur maritime au Maroc », Université Paul Cézanne, *Actes de colloque: Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public*, octobre 2010, pp.1-24.

HERTZOG Robert, « Les deux vies de la TGAP : une expression de plus en plus ambiguë du principe pollueur payeur », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.140-164.

HERTZOG Robert, « La Taxe Générale sur les Activités Polluantes : un revirement dans la fiscalité de l'environnement ? », Colloque *Entreprise et Environnement*, Toulouse, *Droit et Ville*, 1999, nº47, pp.104-136.

HOUSTIOU René, «Vers un principe général du droit de l'environnement : le principe de protecteur payeur », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, pp.567-576.

IDOT Laurence, « Environnement et droit communautaire de la concurrence », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. Jean-Claude MASCLET, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, pp.383-404.

ISAIA Henri, SPINDLER Jacques, « L'ordre concurrentiel et la fiscalité », in *Mélanges en l'honneur d'Antoine Pirovano : L'ordre concurrentiel*, Paris, Éditions Frison-Roche, 2003, pp.167-180.

JEGOUZO Yves, « Principe et idéologie de la participation », in *Mélanges Prieur, Pour un droit commun de l'environnement*, Dalloz, 2007, pp.577-588.

KISS Alexandre, *L'environnement, enjeu des relations internationales*, Paris, Cour de Cassation, Conférence des présidents de cours suprêmes des États francophones d'Afrique sur la contribution du droit au développement durable, 2005.

KOHEN Marcelo G., « La pratique et la théorie des sources du droit international », in *La Pratique et le droit international – Colloque de Genève*, France, Éditions A. Pedone, Société Française de Droit International, 2004, pp.81-111.

KOURDA Zouhour, « La politique fiscale tunisienne en faveur du développement durable », Université Paul Cézanne, *Actes de colloque: Dialogue Euro Méditerranéen de Management Public*, octobre 2010, pp.1-26.

LAJOIE Andrée, MACDONALD A. Roderick, JANDA Richard, ROCHER Guy, *Théories et émergence du droit: pluralisme, surdétermination et effectivité*, Montréal, Éditions Thémis, Bruxelles, Éditions Bruylant, 1998.

LAMARQUE Jean, « 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*, Paris, Dalloz, 2002, p.183.

LE MORVAN D., « Environnement et énergie en droit communautaire », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. MASCLET Jean-Claude, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, pp.11-25.

LONDON Caroline, « Les aides d'État sont-elles compatibles avec le principe pollueur payeur et le principe du libre jeu de la concurrence ? », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.201-213.

LONDON Caroline, « L'incitation par les instruments économiques », in *L'ordre public écologique – Towards an ecological public order*, sous la direction de M. BOUTELET, et J.C. FRITZ, Actes et Débats de colloque, Dijon, 6/7 février 2003, Université de Bourgogne, Belgique Bruylant, 2005, pp.323 et s.

MALHERBE Jacques, « De l'entraide à la Coordination Fiscale Internationale », in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, 2002, Bruxelles, Bruylant, pp.287-304.

MALJEAN-DUBOIS Sophie (éd.), « Les dimensions internationales de la politique communautaire de protection de l'environnement », in *L'intégration européenne au XXIème siècle*, Paris, Centre d'Études et de Recherches Internationales et Communautaires, Université d'Aix-Marseille III, La Documentation française, 2004.

MALJEAN-DUBOIS Sophie (éd.), *L'outil économique en droit international et européen de l'environnement*, Paris, Centre d'Études et de Recherches Internationales et Communautaires, Université d'Aix-Marseille, La Documentation française, 2002.

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre (dir.), « Les aides d'État sous forme fiscale: compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008 », Paris, *Revue de droit fiscal*, n°48, 27 novembre 2008, pp.9-25.

MICHELOT Agnès, « À la recherche de la justice climatique - perspectives à partir du principe de responsabilités communes mais différenciées », *Changement climatique et défis du droit*, Belgique, Bruylant, 2009, pp.183-212.

MORAND Charles Albert, *Pesée globale des intérêts : droit de l'environnement et aménagement du territoire*, Suisse, Helbing and Lichtenhahn, Séminaire octobre 1994, Faculté de Droit de Genève, 1996.

ORSONI Gilbert, « Quelle fiscalité de l'environnement ? », in *Innovations, création et transformation en finances publiques, Actes de la IIème Université de Printemps de finances publiques*, Groupement Européen de Recherches en Finances Publiques (GERFIP), Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2006, pp.60-69.

PLAGNET Bernard, « Considérations sur la fiscalité de l'environnement », in *Écrits sur la fiscalité des entreprises: Études à la mémoire du Professeur M. Cozian*, Paris, LexisNexis, 2009, pp.883-897.

POTIER Michel, « Le principe pollueur payeur : mythe devenu réalité ? », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol. 02/1, Hors série 2002, pp.43-52.

PRIEUR Michel, « Introduction », *Mondialisation et Droit de l'environnement*, *Actes du 1er séminaire international de droit de l'environnement : Rio + 10*, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, avril 2002, pp.13-22.

PRIEUR Michel, *La mise en œuvre nationale du droit international de l'environnement dans les pays francophones : actes des troisièmes journées scientifiques du réseau « droit de l'environnement » de l'Agence universitaire de la francophonie*, Yaoundé, Cameroun, 14-15 juin 2001, Limoges, Presses Universitaires de Limoges, 2003.

RIBOT Catherine, « L'influence des principes généraux du droit de l'environnement », in *Mélanges en l'honneur du professeur Jean-Philippe Colson: Environnements*, France, Presses Universitaires de Grenoble, pp.393-411.

ROBERT Eric, « Le droit des États de s'ériger en paradis fiscal : la souveraineté des États et ses limites », in *Les Paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Colloque Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 2001, pp.149-193.

ROMI Raphael, « Du droit public économique au droit écologique ? », in *Études offertes au professeur Michel Miaille : Le droit figure du politique*, vol. 2, Université de Montpellier, pp.469-488.

ROSEMBUJ T., « Intangibles et fiscalité de l'environnement », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité*, Paris, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005.

SAGE Yves-Louis, COSTI Alberto, « Droit international de l'environnement dans les pays insulaires du Pacifique Sud: un bilan et deux suggestions », Polynésie Française, *Colloque de droit international de l'environnement dans le Pacifique Sud*, Université de la Polynésie Française, 2005, pp.1-51.

SAINTENY Guillaume, « Littoral, servitudes d'urbanisme et fiscalité », in FALQUE Max, LAMOTTE Henri, *Droits de propriété, Économie, et Environnement: le Littoral*, Belgique, Bruylant, 2002, pp.179-187.

SAUVÉ Jean-Marc, « Conclusions », *Le juge administratif et le droit communautaire de l'environnement*, Bruxelles, Association des Conseils d'États et des juridictions suprêmes de l'Union européenne, 28 janvier 2008.

SAUVÉ Jean-Marc, *Le juge en Europe et le droit communautaire de l'environnement*, Paris, Cour de Cassation, Colloque des 9 et 10 octobre 2008.

SMETS Henri, « Examen critique du principe pollueur payeur », in *Mélanges Alexandre KISS : Les hommes et l'environnement- Mankind and the environment : Quels droits pour le vingt-et-unième siècle ?* , Paris, Éditions Frison-Roche, 1998, pp.79-95.

SMETS Henri, « Les exceptions admises au principe du pollueur payeur », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. Jean-Claude MASCLET, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, pp.635-653.

SMETS Henri, « Le principe utilisateur payeur et les gestions des ressources naturelles », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002.

SMETS Henri, « Le PPP, un principe en pleine évolution », France, *Revue Juridique d'Auvergne, Numéro spécial Les Thémiales de Riom : Le principe pollueur-payeur, mythe ou réalité ?* , Actes de Colloque, Presse Universitaire de la Faculté de Droit de Clermont-Ferrand, vol.02/1, Hors série 2002, pp.19-27.

SOARES Claudia Dias, « Critical issues in implementing energy taxation », in CARRARO Carlo, EGENHOFER Christian, *Firms, governments and climate policy – Incentive based policies for long term climate change*, pp.256-275.

Société Française pour le Droit de l'Environnement, Institut du Droit de la Paix et du Développement, *Le dommage écologique en droit interne, communautaire et comparé*, Actes du colloque organisé les 21 et 22 mars 1991, Nice Sophia-Antipolis, Paris, Economica, Collection Droit et Economie de l'Environnement, 254 pp., 1992

STERN Brigitte, « La coutume au cœur du droit international: quelques réflexions », in *Mélanges offerts à Paul Reuter, Le droit international : unité et diversité*, Paris, Éditions A. Pedone, 1981, pp.478-499.

THIBIERGE Catherine, « Sources du droit, sources de droit : une cartographie », in *Libres propos sur les sources du droit, Mélanges Jestaz*, Paris, Éditions Dalloz, 2006, pp.519-546.

Université Catholique de Louvain, *Fiscalité de l'environnement*, Actes de la journée d'études organisée à Louvain-la-Neuve le 23 avril 1993, Belgique, Centre de Droit Public de l'Université Libre de Bruxelles, Départements de droit public et de droit économique et social de l'Université Catholique de Louvain, École Supérieure des sciences fiscales, Bruylant, 1994.

Université Robert Schuman, *Le protocole de Kyoto : mise en œuvre et implications*, Colloque du 25/26 janvier 2001, Strasbourg, Presse Universitaire de Strasbourg, Collection de l'Université Robert Schuman, Centre de Droit de l'Environnement, 2002.

VAPAILLE Laurence, « L'efficacité du principe pollueur payeur dans le cadre de la fiscalité », *Changement climatique et défis du droit*, Belgique, Bruylant, 2009, pp.155-176.

VEDEL Georges, « Les aspects de droit public de la fiscalité », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, École Supérieure des Sciences Fiscales, Collection Scientifique, 1962, pp.75-85.

ARTICLES DE REVUES

ALBERTINI P., « Les collectivités locales et l'environnement », Paris, *Actualités Juridiques de Droit Administratif*, 20 décembre 1993, pp.835-843.

ALEXIS Alain, « Protection de l'environnement et aides d'État : la mise en application du principe pollueur payeur », Union européenne, *Revue des affaires européennes*, 2003-2004, n°4, pp.629-640.

AMACHER Gregory, « The design of forest taxation: a synthesis of new directions », États-Unis, *Silva Fennica*, vol.31, n°1, pp.101-119.

ASHIABOR Hope, « Fostering the development of renewable energy through green taxes and other instruments », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2005, pp.295-305.

ASHIABOR Hope, « Taxation and the fostering of biodiversity conservation in Australia », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2004, pp.315-325.

Association Européenne pour l'Environnement, « Environmental taxes : Implementation and environmental effectiveness », Bruxelles, *Environnemental Issues Series*, août 1996, n°1.

AUTRAND André, « Fiscalité et environnement : les voies de l'avenir », Union européenne, *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, vol. 363, décembre 1992, pp.894-899.

BACKHAUS Jurgen G., « Fiscal sociology: what for? », in Essays on Fiscal Sociology, Royaume-Uni, *Finance Sociology*, pp.5-25.

BACKHAUS Jurgen G., « Subsidiarity and ecologically based taxation: a European constitutional perspective », Pays-Bas, *Public choice*, mars 1997, vol.90, n° 1-4, pp.281-310.

BADRÉ Bertrand, LANDAU Jean-Pierre, « Une fiscalité internationale pour le développement? », France, *Politique étrangère*, 2004, vol. 69, n°3, pp.587-597.

BARANZINI Andrea, GOLDEMBERG Jose, SPECK Stephan, « A future for carbon tax », *Ecological Economics*, 2000, n°32, pp.395-412.

BARANZINI Andrea, ZHANG ZhongXiang, « What do we know about carbon taxes? An inquiry into their impacts on competitiveness and distribution of incomes », Royaume-Uni, *Energy Policy*, 2004, n°32, pp.507-518.

BARDE Jean-Philippe, « Les instruments économiques et fiscaux », Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation Internationale de la Francophonie, 4ème trimestre 2005, n°69, pp.33.

BARDE Jean-Philippe, « Les instruments économiques pour la protection de l'environnement : l'expérience des pays de l'OCDE », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International, Dossier : l'entreprise et son environnement – Contraintes juridiques et incitations économiques (I)*, 1994, tome 20, n°1, pp.41-67.

BARDE Jean-Philippe, COURNEDE B., « Les taxes environnementales : un instrument d'incitation ou de financement? », France, *Revue d'économie financière*, n°66, février 2002, pp.119-125.

BARDE Jean-Philippe, OPSCHOOR Johanes Baptist, « From stick to carrot in the environment », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Observer*, n°186, février-mars 1994, pp.23-27.

BARDE Jean-Philippe, OWENS Jeffrey, « The greening of taxation », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Observer*, n°182, juin-juillet 1993, pp.27-30.

BARDE Jean-Philippe, OWENS Jeffrey, « The evolution of eco-taxes », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Observer*, n°198, février-mars 1996, pp.11-15.

BARDE Jean-Philippe, SMITH S., « Environnement : les instruments économiques sont-ils efficaces ? », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Observer*, n°204, février-mars 1997, pp.22-26.

BARDONNET Daniel, « La fiscalité de l'énergie en France », Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, *Revue de science financière*, n°4, 1963, pp.657-691.

BARTENSTEIN Kristin, « Les origines du concept de développement durable », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, n°3, 2005, pp.289-297.

BAUDU A., « La Charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, n°2, 2008, p.157.

BELRHALI-BERNARD Hafida, « Le droit de l'environnement : entre incitation et contrainte », *Revue du Droit public*, n°6, 2009, pp.1683-1704.

BELTRAME Pierre, « Le consentement à l'impôt: devenir d'un grand principe », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1995, n°51, pp.82-86.

BELTRAME Pierre, « Les instruments économiques et fiscaux de la protection de l'environnement », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Fiscalité et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990, n°29, pp.11-28.

BERGERÈS Maurice-Christian, « Les impositions affectées ou le développement d'une catégorie juridique sui generis », Paris, *Petites Affiches*, 05 mars 2002 n°46, p.4.

BERTHOUD Thierry, « L'industrie et le changement climatique », Paris, *Petites Affiches*, n°107, 30 mai 2000, p.13.

BESSON Jean-Louis, « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, nº70, juin 2000, pp.231-243.

BEUERMANN Christiane, CLINCH Peter, DRESNER Simon, DUNNE Louise, « Social and political responses to ecological tax reform in Europe: an introduction to the special issue », Royaume-Uni, *Energy Policy*, nº34, 2006, pp.895-904.

BEUERMANN Christiane, SANTARIUS Tilman, « Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time », Royaume-Uni, *Energy Policy*, nº34, 2006, pp.917-929.

BIERMANN Franck, BROHM Rainer, « Implementing the Kyoto Protocol without the USA: the strategic role of energy tax adjustments at the border », *Climate Policy*, 2005, nº4, pp.289-302.

BIERMANN Franck, BROHM Rainer, « Border adjustments on energy taxes: a possible toll for European policymakers in implementing the Kyoto Protocol? », Berlin, *DIW*, 2005, nº2, pp.249-258.

BILLET Philippe, « Trop d'exonérations tuent la taxe », France, *Environnement*, février 2010, pp.3-4.

BIN Fabrice, « Analyse comparée des incitations fiscales en Europe pour la gestion de l'eau », Trèves, *Académie de Droit européen Forum*, n°10, 2009, pp.589–610.

BLANCHARD Odile, CRIQUI Patrick, TROMMETTER Michel, VIGUIER Laurent, « Au-delà de Kyoto : enjeux d'équité et d'efficacité dans la négociation sur le changement climatique », Institut d'Économie et de Politique de l'Énergie, Institut National de Recherche Agronomique, Grenoble, *Économie et prévision*, nº143-144, 2-3, 41 pp., 2000.

BLANCHON David, MOREAU Sophie, « Comprendre et construire la justice environnementale », France, *Annales de Géographie*, nº665-666, 2009, pp.35-60.

BODANSKY Daniel, « Customary (and not so customary) international environmental law », États-Unis, *Indiana journal of global legal studies*, vol. 3, 1995-1996, pp.105-120.

BOERI T., BOERSCH-SUPAN A. and TABELLINI G., « Would You Like to Shrink the Welfare State? The Opinions of European Citizens », Union européenne, *Economic Policy*, Vol. 32, 2001, pp.9-50.

BOIJE Robert, « Challenges for tax policy in Sweden », Suède, *Sveriges Riksbank Economic Review*, 2001, nº2, pp.50-79.

BONELL COLMENERO Ramon, « El Protocol de Kioto y la tributación ambiental », Espagne, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2007, pp.71-101.

BORGSMIDT Kirsten, « L'acquis communautaire en matière de droit fiscal: aperçu du droit fiscal communautaire et l'acquis jurisprudentiel dans le cadre du droit fiscal international », Union européenne, *Revue fiscalité européenne et droit international des affaires - Cahiers fiscaux européens*, 2006, nº148, pp.3-39.

BORGSMIDT Kristen, « Eco-taxes in the framework of Community law », Union européenne, *EC tax review*, 1999, 4, pp.228-240.

BOS W.J., « The Changing world of European tax policy », Amsterdam, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, pp.409-412.

BOTHE Michael, « Development: Environment, development, resources », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Haye*, vol. 318, 2005.

BOUVIER Michel, « La question de l'impôt idéal », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, nº46, 2002, pp.15-23.

BOVENBERG Lans, CNOSSEN Sijbren, DE MOOIJ Ruud, « Introduction: Tax coordination in the European Union », Pays-Bas, *International Tax and Public Finance*, 2003, nº10, pp.619-624.

BOY Laurence, « La nature juridique du principe de précaution », Paris, *Nature, Sciences et Sociétés*, vol. 7, n°3, 1999 p.5.

BRÉCARD Dorothée, « Les dividendes économiques de l'impôt écologique », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, nº90, pp.47-58.

BREWER Thomas L., « The WTO and the Kyoto Protocol: interaction issues », *Climate Policy*, 4, 2004, pp.3-12.

BRODHAG Christian, SEBASTIEN Léa, « A la recherche de la dimension sociale du développement durable », France, *Développement durable et territoires*, n°3, 2004.

BUISSON Jacques, « Impôt et Souveraineté », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, nº46, 2002, pp.25-31.

BUHLER Ottmar, « Les différents systèmes fiscaux des États du monde et les relations économiques entre États donnant lieu à des questions de double imposition: les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Hay*e, vol. 55, 1936.

BUREAU Dominique, « Economie des instruments de protection de l'environnement », Paris, *Revue Française d'Economie*, n°4, vol.XIX, pp.83-110.

BURGENMEIER Beat, « Les politiques fiscales environnementales», Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation Internationale de la Francophonie, 1er et 2ème trimestres 2005, nº66-67, pp.32-40.

BUSCH Per-Olof, JORGENS Helge, TEWS Kerstin, Université Libre de Berlin, Environmental Policy Research Unit, « The diffusion of New Environmental Policy Instruments (NEPIs) », États-Unis, European Consortium for Political Research, *European Journal of Political Research*, nº42, pp.569-600, 2003.

BUZBEE William, « Clean Air Act dynamism and disappointments: lessons for climate legislation to prompt innovation and discourage inertia », États-Unis, *Washington University Journal of Law and Policy*, 2010, vol.2, pp.33-77.

BYWATER M., « La politique d'environnement de la Communauté », Union européenne, *Revue du Marché Commun*, 1975, pp.545-550.

CABANNES Xavier, « Gouvernance mondiale et financement public de l'environnement : quelques pistes… », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, nº90, pp.67-80.

CABANNES Xavier, « La protection fiscale du droit de l'environnement », France, *Revue de Recherches Juridiques*, avril 2007, pp.947-952.

CAICEDO E., RIEDINGER N., « Les instruments économiques de protection de l'environnement », Paris, La Documentation française, *Regards sur l'actualité*, nº312, juin 2004, p.27.

CANS Chantal, « Le principe de précaution, nouvel élément du contrôle de légalité », Paris, *Revue Française du Droit Administratif*, 15 (4), 1999, pp.750-762.

CARRET Jean-Christophe. « La réforme de la fiscalité forestière au Cameroun : débat politique et analyse économique », France, *Bois et Forêts des tropiques*, 2000, n°264, pp.37-53.

CASTAGNÈDE Bernard, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », Paris, *Petites Affiches*, mai 2001, n°86-87, pp.4-14.

CASTAGNÈDE Bernard, « Souveraineté fiscale et Union européenne », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2002, n°80, pp.53-60.

CAUDAL Sylvie, « La Charte et l'instrument financier et fiscal », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, 2005, pp.237-243.

CAUDAL-SIZARET Sylvie, « Désordre dans la codification de la fiscalité de l'environnement », Paris, *Droit de l'Environnement*, Victoires Éditions, octobre 2001, n° 92, pp.228-231.

CAUDAL-SIZARET Sylvie, « La fiscalité française de l'environnement et la construction européenne », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1999, n°68, pp.199-224.

CAUDAL-SIZARET Sylvie, « L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, n°90, pp.32-46.

CAUDAL-SIZARET Sylvie, « Un nouvel obstacle pour l'écotaxe de l'énergie », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, 2001, n°2, p.215.

CENDRA (De) Javier, « Can emissions trading schemes be coupled with border tax adjustments? An analysis vis-à-vis WTO law », Royaume-Uni, *Review of Comparative and International Environmental Law*, 15(2), 2006, pp.131-145.

CHALIFOUR Nathalie, « Encouraging the transition to sustainable forestry in Canada with ecological fiscal reform: potential and pitfalls », États-Unis, *Journal of Environmental Law and Practice*, 2004, n°4, pp.253-279.

CHANWAI Kiri L., RICHARDSON Benjamin J., « The UK's climate change levy: is it working? », Royaume-Uni, Oxford University Press, *Journal of Environmental Law*, vol. 15, 2003, p.39.

CHARBONNEAU Simon, « L'État, le droit et l'environnement », Paris, *Esprit*, 1976, n°10, pp.392-408.

CHARLES Lionel (et al.), « Les multiples facettes des inégalités écologiques », France, *Développement durable et territoires*, n°9, 2007.

CHARNOVITZ Steve, « The Law of Environmental « PPMs » in the WTO: Debunking the Myth of Illegality », États-Unis, *Yale Journal of International Law*, vol.27, 2002, pp.59-110.

CHATZISTAVROU Filippa, « L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit », Paris, *Le Portique : revue de philosophie et de sciences humaines*, n°15, 2005.

CHIROLEU-ASSOULINE Mireille, FODHA Mouez, « Caractéristiques distributives de la fiscalité environnementale », France, *La Lettre de l'AFSE*, n°47, août 2009.

CLERGERIE Jean-Louis, « L'impôt européen : mythe ou réalité », France, *Petites Affiches*, 28 avril 1995, nº51, pp.20-23.

CLIQUENNOIS Martine, « Les aides publiques de l'État à l'environnement : entre interventionnisme environnemental et libéralisme économique ? », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, nº90, pp.108-118.

CLINCH Peter, DUNNE Louise, « Environmental tax reform: an assessment of social responses in Ireland », Royaume-Uni, *Energy Policy*, nº34, 2006, pp.950-959.

CNOSSEN Sijbren, VOLLEBERGH Herman, « Toward a global excise on carbon », États-Unis, *National Tax Journal*, mars 1992, vol.45, nº1, pp.23-36.

COMBACAU Jean, « Pas une puissance, une liberté : la souveraineté internationale de l'État», Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, nº67, novembre 1993, pp.47-58.

COTTIN Stéphane, RIBES Didier, « Fiscalité incitative et égalité devant l'impôt : l'écotaxe devant le Conseil Constitutionnel », France, *Revue de Recherches Juridiques*, 2001-2, Volume I, pp.659-681.

COURNIL Christel, « Les réfugiés écologiques : Quelle(s) protection(s), quel(s) statut(s) ? », Paris, *Revue du droit public*, juillet 2006, n°4, pp.1035-1057.

COUTEL Charles, « Le principe de précaution: précaution, philosophie et droit », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, nº115, janvier/février 2004, pp.172-175.

CRETIN Thierry, « Les paradis fiscaux », France, *Revue Études*, 2009, pp.439-450.

CROUY-CHANEL Emmanuel, « Esquisse d'une théorie fiscale de l'écotaxe », Paris, *Revue de droit fiscal*, nº9, 26 février 2009, pp.5-8.

DAHL Anja, HANSEN Kirsten, KLOK Jacob, LARSEN Anders, « Ecological tax reform in Denmark: history and social acceptability », Royaume-Uni, *Energy Policy*, nº34, 2006, pp.905-916.

DEBLOCK Christian, RIOUX Michèle, « Le triangle impossible ou les limites de la coopération fiscale internationale », *Les Cahiers de Recherche*, Centre d'Études sur l'Intégration et la Mondialisation, Montréal, mars 2008.

DEJEANT-PONS Maguelone, FUCHS Olivier, *Pour une définition communautaire de la responsabilité environnementale: comment appliquer le principe pollueur payeur?*, Paris, Editions l'Harmattan, 2003.

DEKETELAERE Kurt, « European environmental tax law and policy: greenspeak! », Pays-Bas, Kluwer Academic Publishers, *Water, Air and Soil Pollution*, vol. 123, 2000, pp.361-377.

DEKETELAERE Kurt, « European environmental tax policy reconsidered », Royaume-Uni, *European Environment,* vol. 6, 1996, pp.114-118.

DELIVRE-GILG Cendrine, « La Taxe Départementale sur les Espaces Naturels Sensibles », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, nº2, 2006, pp.139-151.

DELMAS-MARTY Mireille, « Études juridiques comparatives et internationalisation du droit », Paris, *Cours : Vers une communauté de valeurs ? Les droits fondamentaux*, Collège de France, 2007-2008.

DELORGE Valérie, THIEFFRY Patrick, « La politique communautaire de l'environnement et la communauté internationale : le dilemme de la compétitivité industrielle », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International, Dossier : l'entreprise et son environnement – Contraintes juridiques et incitations économiques (I)*, tome 20, nº1, 1994, pp.68-82.

DEMARCO Jerry, « The Supreme Court of Canada's recognition of fundamental environmental value: What could be next in Canadian environmental law? », Canada, *Journal of Environmental Law and Practice*, 2007, nº17, pp.195-203.

DEMARET Paul, STEWARDSON Raoul, « Border tax adjustments under GATT and EC law and general implications for environmental taxes », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, vol. 28, nº4, 1994, pp.5-65.

DE PERTHIUS Christian, DELBOSC Anaïs, « Négociations climatiques: les enjeux du post-Copenhague », France, L'Économie politique, avril 2010, pp.70-81.

DEPRET Marc-Hubert, HAMBOUCH Abdelillah, « Quelles politiques de l'innovation et de l'environnement pour quelle dynamique d'innovation environnementale? », Union européenne, De Boeck Université, *Innovations*, nº29, 2009, pp.127-147.

DE SADELEER Nicolas, « L'écofiscalité à l'aune du droit communautaire », Toulouse, *Droit et Ville*, pp.135-175.

DE SADELEER Nicolas, « La directive 2004/35/CE relative à la responsabilité environnementale : avancée ou recul pour le droit de l'environnement des États membres ? », in *Les responsabilités environnementales dans l'espace européen*, Belgique, Bruylant, 2006, pp.731-778.

DE SADELEER Nicolas, « L'incidence du principe pollueur payeur sur la fiscalité environnementale des États membres de la Communauté européenne », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1999, nº68, pp.215-224.

DE SADELEER Nicolas, « Le principe de précaution : un nouveau principe général de droit communautaire », Union Européenne, *Journal des Tribunaux de Droit Européen*, 2003, n°99, pp.129-134.

DESMOULINS Gil, « Les aides financières de la Communauté européenne en matière de protection de l'environnement : un exemple de subsidiarité budgétaire et financière », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, nº90, pp.97-107.

DIAMOND P.A., MIRRLEES J.A., « Optimal taxation and public production 1: Production efficiency and 2: tax rules », États-Unis, *American Economic Review*, 1971, vol. 61, pp.8-27 et pp.261-78.

DIBOUT Patrick, « Fiscalité et construction européenne: un paysage contrasté », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes*, 1995, nº2, pp.5-18.

DIBOUT Patrick, « Fiscalité européenne et environnement », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes*, 1995, nº2, pp.31-39.

DIBOUT Patrick, « Les trois voies de l'Europe fiscale », Paris, *Banque et droit*, mars-avril 1992, nº22, pp.39-41.

DIDIER Philippe, « La notion de concurrence fiscale », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, nº46, 2002, pp.102-116.

DIEFENBACHER H., TEICHERT V., WILHELMY S., « How have ecotaxes worked in Germany? », Allemagne, *Feasta Review*, 2004, n °2.

DINSTEIN Yoram, « The confirmation of custom: The interaction between customary international law and treaties », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 322, 2007.

DONY Marianne, « Aides d'État, concurrence et libre circulation», Union européenne, *Revue des Affaires européennes, Legal european affairs*, 3, 2005, pp.411-418.

DORIGONI Susanna, GULLI Francesco, « Energy tax harmonization in the European Union: a proposal based on the internalization of environmental external costs », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 12, n °1, 2002, pp.17-34.

DRAGO Guillaume, « Le nouveau visage du contentieux constitutionnel », Paris, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, n°84, 2010, pp.751-761.

DRESNER Simon, GILBERT Nigel, JACKSON Tim, « History and social responses to environmental tax reform in the United Kingdom », Royaume-Uni, *Energy Policy*, n°34, 2006, pp.930-939.

DREYFUS Jean-David, « Les redevances pour services rendus peuvent être calculées en prenant en compte le chiffre d'affaires », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 2009, p.2480.

DUFF David, « Benefit taxes and user fees in theory and practice », Canada, *University of Toronto Law Journal*, n°54, 2004, pp.391-447.

DUPLESSIS I., « Le vertige et la soft law : réactions doctrinales en droit international », Canada, *Revue Québécoise de Droit International*, 2007, pp.246-268.

DUPUY René Jean, « Coutume sage et coutume sauvage », in *Mélanges offerts à Charles Rousseau, La Communauté internationale*, Paris, Éditions A. Pedone, 1974, pp.75-87.

DUREN Jean, « Le pollueur payeur: l'application et l'avenir du principe », Union européenne, *Revue du Marché Commun*, n°305, mars 1987, p.144.

DUVANEL-DONZEL Valérie, « La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit », Suisse, *Droit de l'Environnement dans la Pratique*, *URP-DEP*, n °1, 2007, pp.37-57.

DUVAT Virginie, « Mondialisation touristique et environnement dans les petites îles tropicales », France, *Les Cahiers d'Outre-mer*, n°236, octobre 2006, pp.513-539.

EBERHARD Christoph, « Droit, gouvernance et développement durable – Quelques réflexions préliminaires », Paris, *Revue Interdisciplinaire d'Études Juridiques*, décembre 2004, n°53.

EKINS Paul, BARKER Terry, « Carbon taxes and carbon emissions trading », États-Unis, *Journal of Economic Surveys*, 2001, vol. 15, n°3.

EKINS Paul, SPECK Stefan, « Competitiveness and exemptions from environmental taxes in Europe », Pays-Bas, *Environmental and resource economics*, 1999, n°13, pp.369-396.

EKINS Paul, SPECK Stefan, « Proposals of environmental fiscal reforms and the obstacles to their implementation », Royaume-Uni, *Journal of Environmental policy and planning*, 2000, n°2, pp.93-114.

ELOI Laurent, « Écologie et inégalités », Paris, *La Revue de l'OFCE*, n°109, 2009, pp.33-57.

EWALD François, « Le droit de l'environnement : un droit de riches ? », Paris, Le Seuil, *Pouvoirs*, 2008/4, n°127, pp.13-21.

FLORY Maurice, « L'opposition coopération-souveraineté: souveraineté des États et coopération pour le développement », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 141, 1974.

FONBAUSTIER Laurent, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte: l'égalité devant l'impôt », Paris, *Archives de philosophie du droit : L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, pp.79-102.

FRANCHI François, « L'évolution du droit de l'environnement, d'un droit de police administrative à un droit économique », Paris, *Revue Finance Secure*, 2006, pp.10-58.

FREMINET (De) Patrick, « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », Paris, *Petites Affiches*, 15 mai 2002, n°97, pp.41-44.

FUCHS Olivier, « L'impôt partagé », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2009, pp.203-223.

GAGO Alberto, LABANDEIRA Xavier, « Towards a green tax reform model », Royaume-Uni, John Wiley and Sons Ltd., *Journal of Environmental Policy and Planning*, 2000, n°2, pp.25-37.

GAINES Sanford E., « The polluter pays principle: from economic equity to environmental ethos », États-Unis, *Texas International Law Journal*, vol.26, pp.463-496.

GEON B.S., « A Right to Ice? The Application of International and National Water Laws to the Acquisition of Iceberg Rights », États-Unis, *Michigan Journal of International Law*, nº19, 2007, pp.277-301.

GODARD Olivier, « Le principe constitutionnel de précaution en France, la souveraineté réaffirmée », Paris, *Petites Affiches*, nº16, 22 janvier 2009, pp.43.

GODARD Olivier, « Le principe de précaution comme norme de l'action publique, ou la proportionnalité en question », *Revue économique*, Vol. 54, 2003, pp.1245-1276.

GOESEL-LE BIHAN Valérie, « La Nouvelle-Calédonie et l'accord de Nouméa, un processus inédit de décolonisation », Paris, *Annuaire français de droit international*, CNRS Éditions, vol. 44, 1998. pp.24-75.

GOH Gavin, « The World Trade Organization, Kyoto, and energy tax adjustments at the border », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade Law*, 2004, vol. 38, nº3, pp.395-423.

GONIN Patrick, LASSAILLY-JACOB Véronique, « Les réfugiés de l'environnement: une nouvelle catégorie de migrants? », Paris, *Revue Européenne des Migrations Internationales*, pp.139-160.

GRAVE Jean-Michel, « L'interdiction des taxes d'effet équivalent à un droit de douane: un élément fondateur de l'union douanière au service du marché intérieur et de la politique commerciale commune », Union européenne, *Revue des Affaires Européennes, Legal European Affairs*, 2005/4, pp.621-635.

GREEN Andrew, « Trade rules and climate change subsidies », Royaume-Uni, *World trade review*, 2006, vol. 5 nº3, pp.377-414.

GRIMEAUD David, WEMAERE Matthieu, « La promotion des énergies renouvelables à l'aune du droit communautaire des aides d'État », Paris, *Gazette du Palais*, 19 janvier 2006, nº19, p.23.

GROUD Hervé, PUGEAULT Serge, « Le droit à l'environnement, nouvelle liberté fondamentale », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 2005, p.1357

GIULDJ Sylvie, « Les quotas d'émission de gaz à effet de serre : la problématique de la nature juridique des quotas et ses implications en matière comptable et fiscale », Paris, *Bulletin Joly Bourse*, 01 janvier 2004, n°1, p.22.

GUILLET Nicolas, « L'avenir de l'autonomie financière des collectivités territoriales après la loi organique du 29 juillet 2004 », Paris, *Revue Générale des Collectivités Territoriales*, janvier-février 2005, n°32.

GUSDORF F., HOURCADE Jean-Charles, « Quelques leçons à tirer de la vie et de la mort d'un bel impôt : la vignette », Paris, *Centre International de Recherche sur l'Environnement et le Développement*, 31 octobre 2005.

GUTMANN Daniel, « Comment penser la justice fiscale aujourd'hui ? », France, *L'ENA hors les murs : justice et régulations*, n°406, novembre 2010, pp.29 et s.

GUTMANN Daniel, « Du droit à la philosophie de l'impôt », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, nº46, 2002, pp.7-13.

GUTMANN Daniel, « Globalisation et justice fiscale », *L'Année fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 2003, pp.109-127.

GUTMANN Daniel, « Pluralisme juridique et fiscalité », Paris, *Archives de philosophie du droit,* Dalloz, nº 49, 2006, pp.243 et s.

GUTWIRTH Serge, « Trente ans de théories du droit de l'environnement : opinions et concepts », Paris, *Environnement et Société*, n º26, 2001, pp.5-17.

HAGEGE-RADUTA Béatrice, « Le Grenelle de l'environnement et la responsabilité environnementale : le défi d'une réforme « durable » », Paris, *Petites Affiches*, n°147, 23 juillet 2008, p.4.

HAMONIC-GAUX A.G., « L'écofiscalité à l'épreuve de la protection de l'environnement », Paris, *Revue de droit fiscal*, 2003, nº10, p.387.

HARANG Laurence, « Au nom du principe de précaution », Paris, *Revue de Recherche Juridique*, 2005, n º4, pp.2111-2123.

HEINEKEN K.A., « Environmental taxation in Europe: a bird's eye view », Amsterdam, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, pp.461-466.

HERTZOG Robert, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », Paris, *Droit fiscal*, juin 2006, nº24, p.27.

HERTZOG Robert, « Finances locales et environnement : quelques réflexions sur un couple méconnu », Paris, *Revue Française des Finances Publiques : Environnement et finances publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1985, nº10, pp.23-48.

HERTZOG Robert, « Finances publiques et environnement : un couple inséparable », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, n°90, pp.185-205.

HERTZOG Robert, « Présentation : Les relations particulières entre modes de financement et politiques locales », Paris, *Annuaire des collectivités locales*, CNRS Editions, tome 25, 2005, pp.5-13.

HERTZOG Robert, « Les trois âges de la fiscalité de l'environnement », Paris, *Les Cahiers du CNFPT*, n°38, avril 1993, pp.136-149.

HOLZINGER Amy J., « Ecotaxes in the European Union: the need for a uniform structure », États-Unis, *Wisconsin International Law Journal*, n°21, 2003, pp.185-204.

HUGON Philippe, « Les frontières de l'ordre concurrentiel et du marché: les biens publics communs et les patrimoines communs », Paris, *Géographie, Économie et Société*, 2006, vol.3, n °6, pp.265-290.

HUGON Philippe, « Le rôle des ressources naturelles dans les conflits armés africains », Paris, *Hérodote*, 2009, vol.3, n °134, pp.63-79.

ISAIA Henri, SPINDLER Jacques, « Fiscalité, environnement et régulation du système économique », *Revue Française des Finances Publiques : Environnement et finances publiques*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1985, n°10, pp.69-86.

JACOBY Henry D., PRINN Ronald G., SCHMALENSEE Richard, « Kyoto's unfinished business », États-Unis, *Foreign Affairs*, vol. 77, n°4, p.1998.

JARNEVIC Jean-Pierre, « Le droit communautaire source du droit fiscal », Paris, Dalloz, *Droit fiscal*, n°50,1988, pp.1429-1435.

JEGOUZO Yves, « Charte de l'environnement : ni l'enfer vert, ni le paradis », Paris, *Actualité Juridique Droit Administratif*, 2004, n°21, p.1105.

JÉGOUZO Yves, « L'évolution des principes généraux du droit de l'environnement », Paris, Le Seuil, *Pouvoirs*, 2008, vol.4, n°127, pp.23-33.

JÉGOUZO Yves, « Les principes généraux du droit de l'environnement », Paris, *Revue Française du Droit Administratif*, 12 (2), mars/avril 1996, pp.209-217.

JEGOUZO Yves, « Quelques réflexions sur le projet de charte de l'environnement », Paris, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2004, n°15.

JOHNSTON D., « Le développement durable : notre avenir à tous », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *L'Observateur de l'OCDE*, nº231, septembre 2002.

KAMTO Maurice, « Les nouveaux principes du droit international de l'environnement », Paris, *Revue Juridique de l'Environnement*, nº1, 1993, p.11.

KERLAN Pierre, « L'élaboration doctrinale du droit fiscal international : les modèles de convention », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International*, 1985, tome 11, nº2, pp.191-214.

KETTLEWELL Ursula, « The answer to global pollution? A critical examination of the problems and potential of the polluter-pays principle », États-Unis, *Colorado Journal of International Environmental law and Policy*, Vol.3, nº2, 1992, pp.429-478.

KARSENTY Alain, « Adjudication des concessions, rente économique et risque financier : le débat sur la fiscalité au Cameroun et en Afrique centrale », France, *Bois et Forêts des Tropiques*, 2006, n°287, pp.77-83.

KARSENTY Alain, « Enjeux des réformes récentes de la fiscalité forestière dans le bassin du Congo », France, *Bois et Forêts des Tropiques*, France, 2004, n°281, pp.51-61.

KARSENTY Alain, « La fiscalité forestière et ses dimensions environnementales l'exemple de l'Afrique centrale », *Bois et Forêts des Tropiques*, France, 1999, n°260, pp.19-31.

KARSENTY Alain, « Le rôle controversé de la fiscalité forestière dans la gestion des forêts tropicales. L'état du débat et les perspectives en Afrique centrale », France, *Cahiers d'économie et de sociologie rurales*, 2002, n°64, pp.6-36.

KIDD Scott, « Keeping public resources in public hands: advancing the public trust doctrine in Canada », Canada, *Journal of Environmental Law and Practice*, 2006, nº16, pp.187-194.

KIM Hyung-Jin, « Subsidy, polluter pays principles and financial assistance among countries », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, 2000, vol.34, nº6, pp.115-141.

KISS Alexandre, « De la protection intégrée de l'environnement à l'intégration du droit international de l'environnement – Chronique 2001-2004 », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, nº3, 2005, pp.261-288.

KISS Alexandre, « Les principes généraux de droit international de l'environnement sont-ils reflétés par le Code de l'Environnement ? », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, numéro spécial, 2002, pp.15-20.

KRAUSS Melvyn B., « Border Tax Adjustments: a potential transatlantic trade dispute », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade*, 1976, vol.10, nº7, pp.145-156.

LABANDEIRA Xavier, LABEAGE M. José, RODRIGUEZ Miguel, « Green tax reforms in Spain », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 14-5, septembre/octobre 2004, pp.290-299.

LADREIT DE LACHARRIERE Guy, « Traits généraux de l'influence de l'inégalité de développement des États sur le droit international: l'influence de l'inégalité de développement des États sur le droit international », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 139, 1973.

LALEURE Jeanne, « La fiscalité touristique insulaire: un outil efficace au service du développement durable en Méditerranée? », in LAZZERI Yvette, MOUSTIER Emmanuelle (dir.), *Le développement durable dans l'espace méditerranéen : une gouvernance à inventer. Enjeux et propositions*, Paris, l'Harmattan, 2010, pp.229-252.

LALUMIERE Pierre, « Les cadres sociaux de la connaissance financière », Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, *Revue de science et de législation financière*, nº1, 1963, pp.30-42.

LAMARQUE Jean, « Le droit fiscal de l'environnement », Paris, *Revue juridique de l'environnement*, nº3-4, 1976.

LAMBERT Thierry, « Réflexions sur la concurrence fiscale », Paris, *Recueil Dalloz*, pp.1733-1740.

LAMY Pascal, « L'Union européenne, laboratoire de la globalisation maîtrisée », France, *Reflets et perspectives*, XLI, 2002, nº2, pp.9-26.

LARRERE Catherine, « Développement durable : Quelques points litigieux », *Les ateliers de l'éthique*, Canada, vol. 1, no. 2, Automne 2006, pp.9-18.

LAUFENBERGER Henry, « A propos de « l'impôt sur l'énergie » de M. Eugène Schueller », Paris, *Revue de Science Financière*, 1951, pp.343-346.

LAURÉ Maurice, « Pour une réforme de la fiscalité sur l'énergie en France », Paris, *Revue de Science Financière*, 1957, pp.425-436.

LEHERISSEL Hervé, « A quoi sert vraiment l'impôt ? », Paris, *Sociétal*, nº33, 3ème trimestre, 2001, pp.6-11.

LEPAGE Corinne, « Les véritables lacunes du droit de l'environnement », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, nº 4, pp.123-133.

LEROY Marc, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », France, *L'année sociologique*, Presses Universitaires de France, 2003, vol. 51, nº1, pp.247-274.

LEROY Marc, « Découvrir la sociologie fiscale », Paris, *Regards croisés sur l'économie*, La Découverte, 2007, nº1, pp.94-100.

LEROY Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », France, *Archives Européennes de Sociologie*, 2003, XLIV, vol. 2, pp.213-244.

LESCUYER Guillaume, « La valeur économique de la biodiversité: fondements, méthodes et usages », Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation Internationale de la Francophonie, 1er et 2ème trimestre 2005, nº66-67, pp.60-68.

LIVINGSTON Michael A., « Law, culture and anthropology: on the hopes and limits of comparative tax », Canada, *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, vol. XVIII, nº1, janvier 2005, pp.119-134.

LODEFALK Magnus, STOREY Mark, « Climate measures and WTO rules on subsidies », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade Law*, février 2005, vol.39, nº1, pp.23-44.

LONDON Caroline, « Les aides financières en faveur de la protection de l'environnement », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International, Dossier : l'entreprise et son environnement – Contraintes juridiques et incitations économiques (II)*, tome 20, nº2, 1994, pp.282-317.

LONDON Caroline, « Concurrence et environnement : une entente écologiquement viable », Paris, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, avril-juin 2003, vol. 39, n º2, p.267.

LONDON Caroline, « Fiscalité écologique : un vent de réforme », Paris, *Petites Affiches*, 24 décembre 1999, nº256, p.5.

LONDON Caroline, « Énergie et environnement : une équation difficile », Paris, *Environnement*, LexisNexis, octobre 2005, nº10, pp.11-16.

LONDON Caroline, « Les instruments économiques et fiscaux de la protection de l'environnement », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Finances publiques et protection de l'environnement », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, mai 2005, nº90, pp.20-31.

LONDON Caroline, « L'intégration de l'environnement dans les politiques communautaires », Paris, Dalloz, *Bulletin de Droit de l'Environnement Industriel*, nº6, novembre 2006, pp.44-54.

LONDON Caroline, « Le Protocole de Kyoto : Innovations sur le plan du droit international en général et du droit international de l'environnement en particulier », Paris, *Petites Affiches*, 15 octobre 2001, nº205, p.4.

LOPEZ Christian, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne », Paris, *Petites Affiches*, 27 mars 2000, nº61, pp.5-12.

MACLACHLAN James, « Taxing times for climate change », Royaume-Uni, *International tax review*, mars 2007, p.1.

MALJEAN-DUBOIS Sophie, « Environnement, développement durable et droit international. De Rio à Johannesburg: et au-delà? », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, CNRS Éditions, vol. XLVIII, 2002, pp.592-623.

MALJEAN-DUBOIS Sophie, « La mise en route du Protocole de Kyoto à la Convention-Cadre des Nations Unies sur les Changements Climatiques », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, CNRS Éditions, vol. LI, 2005, pp.433-463.

MANGIAVILLANO Alexandre, « Constitutionnalité de la loi fiscale. Répartition des compétences fiscales en Polynésie française : la subordination des compétences « moyens » aux compétences « matérielles » », Paris, *Revue de droit fiscal*, 2007, n°50, p. 17-19.

MATHIEU Bertrand, « Observations sur la portée normative de la Charte de l'Environnement », Paris, *Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2004, n°15.

MARIN Fernando Fernandez, « Taxation in Spain and the EU as an instrument of the Kyoto Protocol », États-Unis, *Journal of Energy Natural Resources Law*, vol.19, nº1, 2001, pp.1-15.

MARIN Marie-Josée, « La pensée écoféministe : le féminisme devant le défi global de l'ère techno-scientifique », Paris, *Philosophiques*, vol.21, n°2, 1994, pp.365-380.

MARTIN G., « La responsabilité pour les dommages causés à l'environnement, un sujet toujours d'actualité ? », Toulouse, *Droit et ville*, n°47, 1999, p.80.

MARTIN G., « Observations d'un privatiste sur la Charte de l'environnement », France, *Revue du Droit Public et de Science Politique*, n°5, 2004, pp.1207-1209.

MARTIN Keith, « New law uses tax to promote energy sources », Union Européenne, *International tax review*, octobre 2005, vol.16, n º29.

MARTIN-BIDOU Pascale, « Le principe de précaution en droit international de l'environnement », Paris, *Revue Générale de Droit International Public*, 1999, vol. 103, nº3, pp.631-666.

MASTOR Wanda, « La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort – et d'une renaissance ? – annoncée », Paris, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, 15 février 2010, pp.277-282.

MEIER Mike, « GATT, WTO, and the environment: to what extent do GATT/WTO rules permit member nations to protect environment when doing so adversely affects trade?», États-Unis, *Colorado Journal Of International Environmental Law and Policy*, vol.8, nº2, 1997, pp.241-282.

MENDELSON M.H., « The formation of Customary International Law », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Haye*, vol. 272, 1998.

MEUNIE André, QUENAULT Béatrice, « Le financement international du développement durable », Paris, *Revue Tiers-Monde*, décembre 2007, pp.853-869.

MEUNIER Patrick, « Environnement et énergie en droit communautaire », in *La Communauté européenne et l'environnement*, dir. MASCLET Jean-Claude, Colloque d'Angers des 6 et 7 octobre 1994, Paris, La Documentation française, Travaux de la CEDECE, 1997, pp.537-557.

MILANI Carlos, « La complexité dans l'analyse du système-monde : l'environnement et les régulations mondiales », Paris, *Droit et Société*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, n º46, 2000, pp.425-455.

MOISAN François, « Fiscalité, politique énergétique et environnement », Paris, *Revue de l'Énergie*, nº502, décembre 1998, p.650.

MOLINIER J., « L'Union européenne et la souveraineté budgétaire », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1993, nº1.

MULLER Franck, « Mitigating climate change », Union européenne, *Environment*, mars 1996, vol.38, n º2, pp.12-29.

MURASE Shinya « Extraterritorial application of domestic environmental law: Perspectives from international economic law on transnational environmental issues », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 253, 1995.

NEGRIN O., « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », Paris, *Revue de droit public*, 2008, n°1, pp.119-131.

NEWBERY David M., « Why tax energy? Towards a more rational policy », Cleveland, *The Energy Journal*, volume 26, n °3, 2005, p.1.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, NICOLETTI G., OLIVEIRA MARTIN J., « Global effects of the european carbon tax », Paris, Les Éditions de l'OCDE, *OECD Economics*, Department Working papers, n°125,1992.

OSOFSKY Hari, « The future of environmental law and complexity of scale: federalism experiments with climage change under the Clean Air Act », États-Unis, *Washington University Journal of Law and Policy*, 2010, vol.2, pp.79-97.

OST François, « La responsabilité, fil d'Ariane du droit de l'environnement », Paris, *Droit et Société*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, n °30/31 1995, pp.281-322.

PADILLA Emilio, ROCA Jordi, « The proposals for a European tax on CO2 and their implications for intercountry distribution », Pays-Bas, *Environmental and Resource Economics*, Kluwer Academic Publishers, n°27, 2004, pp.273-295.

PALAN Ronen, « Paradis fiscaux et commercialisation de l'État », France, *Économie politique*, n°15, 2009, pp.79-96.

PAQUES M., « La directive 2003/87/CE et le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté Européenne », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, n°2, avril/juin 2004, p.249.

PARAS Sylvie, « Environmental taxation and industrial pollution prevention and control: towards a holistic approach », Royaume-Uni, *European Environment*, vol. 7, n °5, septembre 1997, pp.162-168.

PEARCE David, « The political economy of an energy tax: The United Kingdom's climate change levy », Royaume-Uni, *Energy Economics*, 2006, pp.149-158.

PEARCE David, « The role of carbon taxes in adjusting to global warming », Royaume-Uni, *The Economic journal*, n°101, juillet 1991, pp.938-948.

PEARSON Charles S., « Testing the system: GATT + PPP= levy? », États-Unis, *Cornell International Law Journal*, vol.27, 1994, pp.553-575.

PECHAMAT Olivier, « Photo sur le voltaïque et les autres énergies renouvelables: quelle fiscalité pour la production d'énergie renouvelable ? », France, *Droit rural*, mars 2010, n°381, étude 6.

PELISSIER Gilles, « Le principe du pollueur payeur dans la jurisprudence administrative », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, juillet/août 2001, n°90, pp.167-171.

PETIT Yves, « A la recherche de la politique européenne de l'énergie », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 42 (4), octobre décembre 2006, pp.593-620.

PITSCHAS Christian, « GATT/WTO rules for border tax adjustment and the proposed european directive introducing a tax on carbon dioxide emissions and energy », États-Unis, *Georgia Journal of International and Comparative Law*, vol. 24, 1994-1995, pp.479-500.

PIZER William, « Combining price and quantity controls to mitigate global climate change », États-Unis, *Journal of Public Economics*, n°85, vol.3, 2002, pp.409-434.

PLAGNET Bernard, « Les nouveaux impôts », Paris, *Archives de philosophie du droit* : *L'Impôt*, Dalloz, n°46, 2002, pp.229-242.

PLASSCHAERT Sylvain, « Towards an own resource for the European Union? Why? How? And When? », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *European taxation*, novembre 2004, pp.470-479.

PLIHON Dominique, « Les taxes globales: un instrument nécessaire face à la mondialisation », Paris, *Regards croisés sur l'économie*, La Découverte, 2007, n°1, pp.252-220.

PLIHON Dominique, « Les taxes globales: une utopie ? », Paris, *L'Économie politique*, mars 2003, n°1, pp.7-19.

POTIER Michel, « Avant-propos », Paris, *Revue Française des Finances Publiques : Environnement et finances publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1985, n°10, pp.1-4.

POTIER Michel, « La diffusion des fiscalités environnementales : l'enseignement des premières expériences », France, *Revue de l'Énergie*, n°480, septembre 1996, p.447.

POTIER Michel, « La fiscalité au service des politiques de l'environnement », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, n°1, 1983, p.150.

PRIEUR Michel, « La Charte de l'environnement: droit dur ou gadget politique? », Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°4, 2008, pp.49-65.

PRIEUR Michel, « La Convention d'Aarhus, institution universelle de la démocratie environnementale », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, numéro spécial, 2005, pp.9-18.

PRUD'HOMME Rémy, « Du bon usage de la taxe carbone », in *Changement climatique et pollution de l'air : droits de propriété, économie et environnement*, Bruylant, 2010, pp.325-339.

RAESS Pascal, « Fiscalité et gouvernance : rôle et impact de la coopération internationale au développement », Suisse, *Annuaire suisse de politique de développement*, vol.26, n°2, 2007, pp.227-245.

RANJEVA R., « L'environnement, la Cour internationale de Justice et la Chambre spéciale pour les questions de l'environnement », Paris, *Annuaire Français de Droit International*, 1994, n°40, pp.433-441.

RAPONI Donato, « Développement des accises et de la fiscalité de l'environnement, de l'énergie et des transports au plan communautaire », Bruxelles, *L'Observateur de Bruxelles*, Délégation des Barreaux de France à Bruxelles, n°45, 1er janvier 2002, pp.31-33.

REISEN Helmut, « Financer les objectifs du millénaire pour le développement, nouvelles approches », Paris, *Cahier de politique économique*, n°24, 2004, pp.1-42.

RENOUARD Louis, « Les finances locales dans le cadre global des finances publiques : à propos de quelques aspects techniques », France, *Revue du Trésor*, n°1, 2007, pp.21-28.

RIBES Didier, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », Paris, *Revue Juridique de l'Économie Publique*, février 2008, pp.3-9.

RIBES Didier, « Les progrès de l'égalité devant l'impôt. A propos des décisions du Conseil Constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC », Paris, *Revue française de finances publiques*, 2001, n°76, pp.261-284.

RICH David, « Climate change, carbon taxes, and international trade: an analysis of the emerging conflict between Kyoto Protocol and the WTO », États-Unis, *Environmental economics and policy*, n°131, 9 décembre 2004.

RIGAUDIERE Albert, « L'invention de la souveraineté», Paris, *Pouvoirs*, Presses Universitaires de France, n°67, novembre 1993, pp.5-20.

ROANY (De) Céline, « Des principes de précaution : analyses de critères communs et interprétation différenciée », France, *Revue Juridique de l'Environnement*, n°2, 2004, pp.143-156.

ROCHER Daniel, « L'eau: un droit de l'homme payant? », Paris, *La Gazette du Palais*, nº64, 3 mars 2005, p.4.

RODI Michael, « Ecological tax reform in Germany », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, septembre 2000, pp.486-494.

ROMI Raphaël, « Quelques réflexions sur l''affrontement économie – écologie' et son influence sur le droit », Paris, *Droit et Société*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 30/31, 1995, pp.131-140.

ROTILLON Gilles, « La fiscalité environnementale, outil de protection de l'environnement? », France, *Regards croisés sur l'Économie*, 2007, nº1, pp.108-113.

ROSENDHAL Roger W., « Border tax adjustments: problems and proposals », États-Unis, *Law and Policy in International Business*, 1970, nº2, pp.85-146.

RUIZ-FABRI Hélène, « Règles coutumières générales et droit international fluvial », France, *Annuaire français de droit international*, vol. 36, 1990, pp.818-842.

SAINTENY Guillaume, « L'écofiscalité comme outil de politique publique », Paris, *Revue française d'administration publique*, n°134, 2010, pp.351-372.

SAINTENY Guillaume, « Fiscalité du patrimoine, fiscalité locale, écofiscalité : le triptyque de la reforme annoncée », Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement*, École des Mines de Paris, nº11, Juillet 1998.

SAINTENY Guillaume, « Quelle fiscalité de l'environnement ? », Paris, *Annales des Mines - Responsabilité et Environnement,* École des Mines de Paris, nº11, Juillet 1998.

SALIN Pascal, « Les impôts locaux contre les impôts d'État », Paris, *Revue Française des Finances Publiques*, « Utopies fiscales », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990, nº29, pp.121-132.

SANDS Philipp, « International Law in the field of sustainable development », Royaume-Uni, *British Year Book of International Law*, LXV, 1994, pp.301-381.

SCHLEGELMICH Kai, « The experiences with green budget reform in the EU and especially and Germany », Heidelberg, *Economic studies*, vol. 31, 2005.

SCHON Wolfgang, « Tax competition in Europe », Paris, *L'Année fiscale*, Presses Universitaires de France, 2003, pp.69-107.

SCHON Wolfgang, « World Trade Organization Law and Tax Law », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *International Bulletin of International Taxation*, juillet 2004, pp.283-296.

SCHRIJVER Nico, « Early formation: sustainable development avant la lettre: The Evolution of Sustainable Development in International Law: Inception, Meaning and Status », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 329, 1992.

SCHUELLER Eugène, « Réponse », Paris, *Revue de Science Financière*, 1951, pp.347-349.

SELIVANOVA Yulia, « Règles de l'OMC et politiques énergétiques durables », Suisse, *Passerelles entre le commerce et le développement durable*, Enda tiers monde, Centre international pour le commerce et le développement durable, vol. VII, nº5, novembre-décembre 2006.

SHELTON Dinah, « Human rights, environmental rights, and the right to environment », États-Unis, *Stanford Journal of International Law*, 1991-1992, vol. 28, pp.103-138.

SIMON Marc, « Les droits d'accises dans la perspective de l'achèvement du marché intérieur », Union européenne, *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, nº363, décembre 1992, pp.873-881.

SLOTBOOM M., « Subsidies in WTO law and in EC law – Broad and narrow definitions», Pays-Bas, *Journal of World Trade Law*, Kluwer Law International, vol. 36, nº3, 2002, pp.517-542.

SMETS Henri, « Les exceptions admises au principe du pollueur payeur », Union européenne, *Droit et Pratique du Commerce International, Dossier : l'entreprise et son environnement – Contraintes juridiques et incitations économiques (II)*, tome 20, nº2, 1994, pp.211-237.

SMETS Henri, « Une Charte des droits fondamentaux sans droit à l'environnement », France, *Revue européenne de droit de l'environnement*, 2001, n°4, pp.383-419.

SMETS Henri, « Le principe pollueur payeur, un principe économique érigé en principe de droit de l'environnement ? », Paris, *Revue Générale du Droit International Public*, nº2, 1993, pp.339-363.

SMETS Henri, « Le principe du pollueur payeur, un principe évolutif », Paris, *Droit de l'environnement*, Victoires Éditions, juillet/août 2001, nº90, pp.155-157.

SNAPE John, SOUZA (De) Jeremy, « Environmental tax proposals: analysis and evaluation », États-Unis, *Environmental Law Review*, 2000, pp.74-101.

SODERHOLM Patrik, « Environmental taxation in the natural resource extraction sector: is it a good idea? », Royaume-Uni, *European Environment*, vol.16-4, juillet/août 2006, pp.232-245.

STAVINS Robert, « L'approche économique de la protection de l'environnement », Paris, *Problèmes Économiques*, La Documentation française, nº2-863, 24 novembre 2004.

STAVINS Robert, « Policy instruments for climate change: How can national governments address a global problem? », États-Unis, *University of Chicago Legal Forum*, 1993, pp.293-215.

STECKEL-MONTES Marie-Christine, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », Paris, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 2005, vol.1, n°61, pp.19-33.

STEICHEN Pascale, « Chapitre IV. La directive 2004/35 sur la responsabilité environnementale en ce qui concerne la prévention et la réparation des dommages environnementaux. Un droit de compromis pour une responsabilité nouvelle », in THUNIS Xavier, TULKENS François (dir.), *Entreprises, responsabilités et environnement*, Belgique, Kluwer, 2004, pp.109-128.

STERNER Thomas, « Environmental tax reform: the Swedish experience », Union européenne, *European Environment*, vol. 4, n º6, décembre 1994, pp.20-25.

SUNNIKA Minna, « Fiscal instruments in sustainable housing policies in the EU and the accession countries », Royaume-Uni, *European environment*, vol.13, 2003, pp.227-239.

SUSANTI N., « An analysis of the special treaty provisions relating to continental shelf activities », Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, *European taxation*, n°48, 2008, pp.186-194.

TELLER M., « Les marchés financiers, régulateurs de la politique environnementale », Paris, *Bulletin Joly Bourse*, 01 mai 2005, nº03, p.211.

THIEFFRY Patrick, « Droits d'émission et écofiscalité : de nouveaux instruments de lutte contre les changements climatiques à géométrie variable », Paris, *Petites Affiches*, nº66 et nº67, avril 2004.

THIERRY Hubert, « L'évolution du droit international », Pays-Bas, *Recueil des Cours Académie de Droit International de La Haye*, vol. 222, 1991.

THIBIERGEN C., « Le droit souple : Réflexions sur les textes du droit », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, oct-déc. 2003, pp.599-628.

TOBIN J., « On Limiting the Domain of Inequality », États-Unis, *Journal of Law and Economics*, n°13, 1970, pp.263-275.

TOUSCOZ J., « L'action des Communautés européennes en matière d'environnement », Paris, Dalloz, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1973, pp.29-45.

TRUDEAU Hélène, « Du droit international au droit interne : l'émergence du principe de précaution en droit de l'environnement », Canada, *Queen's Law Journal*, 2003, pp.455-527.

TUTENUIT Claire, « Justice et environnement : les nouveaux paradigmes », Paris, *Revue Finance Secure*, 2006, pp.4-10.

VANDERLINDEN Jacques, « Vers une nouvelle conception du pluralisme juridique », Paris, *Revue de Recherche Juridique*, 1993, n °2, pp.573-583.

VEDEL Georges, « L'accès des citoyens au juge constitutionnel, la porte étroite », Paris, *La vie judiciaire*, n°2344, 11-17 mars 1991, pp.1-14.

VEHMAS Jarmo, « Energy-related taxation as an environmental policy tool: the Finnish experience 1990-2003 », Royaume-Uni, *Energy Policy*, 2005, n°33, pp.2175-2182.

VEHMAS Jarmo, KAIVO-OJA Jari, LUUKKANEN Jyrki, MALASKA Pentti, « Environmental taxes on fuels and electricity: some experiences from the Nordic countries », Royaume-Uni, *Energy policy*, 1999, n°27, pp.343-355.

VIESSANT Céline, « L'utilisation de la fiscalité environnementale par l'Union européenne », Paris, *Revue française de finances publiques*, 1er février 2011, n°113, p.161.

VIRALLY Michel, « Réflexions sur le jus cogens », France, *Annuaire Français de Droit International*, vol. 12, n°12, 1966, pp.5-29.

VIS Peter, « La réforme de la fiscalité environnementale en Union européenne », *Droit de l'environnement*, Dossier Spécial Loi de finances : 1999, L'an I de la fiscalité écologique, Paris, Victoires Éditions, mars 1999, n°66, pp.20-22.

VIVIEN Franck Dominique, « Droits de propriétés et gestion de l'environnement », Canada, *Liaison Énergie Francophonie*, Institut de l'Énergie et de l'Environnement de la Francophonie, Organisation Internationale de la Francophonie, 1er et 2ème trimestres 2005, n°66-67, pp.27-31.

VOJTECH V., « Les mesures prises face aux problèmes agro-environnementaux », Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2010, pp.3-47.

WARREN Karen J., « Le pouvoir et la promesse de l'écoféminisme », Paris, *Multitudes*, 2009, vol.1, n°36, pp.170-176.

WEIL Prosper, « Le droit international en quête de son identité », Pays-Bas, *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, vol. 237, 1992.

WESTIN Richard A., « Understanding environmental taxes », États-Unis, American Bar Association, *Tax Lawyer*, vol. 46, hiver 1993, pp.327-362.

WINTER Gerd, « The GATT and environmental protection: problems of construction », Royaume-Uni, Oxford University Press, *Journal of Environmental Law*, vol. 15, 2003, p.113.

ZARRILLI Simonetta, « Domestic taxation of energy products and multilateral trade rules: is this a case of unlawful discrimination? », Pays-Bas, Kluwer Law International, *Journal of World Trade Law*, vol.37, nº2, 2003, pp.359-394.

RAPPORTS OFFICIELS

Agence de l'Eau Adour-Garonne, *Rapport de développement durable pour 2009*, France, Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de l'Aménagement du Territoire, 2010.

Agence Européenne de l'Environnement, *Energy and Environment in the European Union : tracking progress towards integration*, Copenhague, Office des publications de l'Union européenne, 2006.

Agence Européenne de l'Environnement, *Market-based instruments for environmental policy in Europe*, Copenhague, Office des publications de l'Union européenne, nº8, 2005.

Agence Française de Développement (AFD), *Aide et mobilisation fiscale dans les pays en développement*, France, Programme Aide budgétaire, Études et documents, 2008.

Agence Française de Sécurité Sanitaire de l'Environnement et du Travail, *Impacts économiques des pathologies liées à la pollution: Étude d'impact sur les coûts que représentent pour l'Assurance Maladie certaines pathologies liées à la pollution*, Paris, 2007.

Agence Française de Sécurité Sanitaire de l'Environnement et du Travail, *Santé et environnement: définitions et évolutions récentes*, Paris, janvier 2006.

Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie, *Consommation conventionnelle de carburant et émissions de gaz carbonique des véhicules particuliers vendus en France*, France, 2009.

Agence Internationale de l'Énergie (AIE), *Au-delà de Kyoto : des idées pour l'avenir*, Paris, IEA-AIE, 2004.

Agence Internationale de l'Énergie (AIE), *Dealing with climate change: policies and measures in IEA member countries*, Paris, IEA-AIE, 2001.

Agence Internationale de l'Énergie (AIE), *Energy Emissions from Fuel Combustion*, Paris, IEA-AIE, 2010, pp.95 et suivantes

Agence Suisse pour le Développement et la Coopération, *Rapport sur l'efficacité : la coopération suisse au développement dans le secteur de l'agriculture*, Berne, 2010.

Assemblée Nationale, *Pour un développement durable : une fiscalité au service de l'environnement*, Paris, Commission des Finances, n°1000, 1998.

Assemblée Nationale, *Rapport fait au nom de la commission des affaires étrangères sur le projet de loi autorisant la ratification du septième protocole additionnel à la constitution de l'Union Postale Universelle*, n°164, 2007.

Assemblée Nationale, *Rapport d'information fait au nom de la mission d'information sur l'effet de serre*, Paris, n°3021, 2006.

Assemblée Nationale, *Rapport d'information sur la Charte de l'environnement et le droit européen*, Paris, Délégation de l'Assemblée Nationale pour l'Union Européenne, n°1372, 2004.

Assemblée Nationale, *Rapport d'information sur la mise en application de la loi 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques*, Paris, Commission des affaires économiques, de l'environnement et du territoire, n°626, 2008.

Assemblée Nationale, *Rapport sur la fiscalité écologique*, Paris, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n°1935, 2009.

Assemblée Nationale, *Rapport sur l'évaluation des effets économiques du bonus-malus écologique et de la prime à la casse*, Paris, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, n°1934, 2009.

Assemblée Nationale, Sénat, *Définition et implications du concept de voiture propre*, Paris, Office parlementaire d'évaluation des choix scientifiques et technologiques, nº 2757 et nº125, 2005-2006.

Assemblée Nationale, Sénat, *Rapport sur l'évaluation de l'ampleur des changements climatiques, de leurs causes et de leurs impact prévisible sur la géographie de la France à l'horizon 2025, 2050 et 2100*, Paris, nº 3603 et nº224, 2001-2002.

Association Internationale de Sécurité Sociale, *Une sécurité sociale dynamique : garantir la stabilité sociale et le développement économique*, Genève, Rapport global, Publications de l'AISS, 2010.

Banque mondiale, *Ensuring Environmental Sustainability: Measuring Progress*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, 2005.

Banque Mondiale, *Environmental fiscal reform : what should be done and how to achieve it*, Washington, Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, mai 2005.

Centre d'Analyse Stratégique, *Approche économique de la biodiversité et des services liés aux écosystèmes: Contribution à la décision politique*, France, La Documentation française, avril 2009.

Centre d'Analyse Stratégique, *Péage urbain : principes pour une loi*, France, La Documentation française, septembre 2008.

Commission des comptes et de l'économie de l'environnement, *La fiscalité liée à l'environnement*, Paris, La Documentation française, 2001.

Commission européenne, *Amélioration de l'intégration de l'environnement dans la coopération au développement*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009.

Commission européenne, *Adaptation au changement climatique: vers un cadre d'action européen*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009.

Commission européenne, *Comment consommer mieux avec moins: livre vert sur l'efficacité énergétique*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2005.

Commission européenne, *Company car taxation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010.

Commission européenne, *Cooperating with developing countries on promoting good governance in tax matters*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010.

Commission européenne, *Livre blanc sur la responsabilité environnementale*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000.

Commission européenne, *Livre vert sur les instruments fondés sur le marché en faveur de l'environnement et des objectifs politiques connexes*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2007.

Commission européenne, *Livre vert : vers une stratégie européenne de sécurité d'approvisionnement énergétique*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000.

Commission européenne, *Accroître le financement international de la lutte contre le changement climatique: orientations européennes en vue de l'accord de Copenhague*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009.

Commission européenne, *Study on the economic and environmental implications of the use of environmental taxes and charges in the European Union and its member states*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2001.

Commission européenne, *Study on reduced VAT for environmentally friendly products*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008.

Commission européenne, *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2008.

Commission européenne, *Tax treatment of ETS allowances: options for improving transparency and efficiency*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2010.

Commission européenne, Université de Bath (Royaume-Uni), *Study on the relationship between environmental energy taxation and employment creation*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2000.

Commission européenne, EuroStat, *Environmental statistics and accounts*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, décembre 2010.

Conseil d'Analyse Économique, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Paris, La Documentation française, 2005.

Conseil d'Analyse Économique, *Fiscalité de l'environnement*, Paris, La Documentation française, 1998.

Conseil d'Analyse Économique, *Evaluer la performance économique, le bien-être et la soutenabilité*, Paris, La Documentation française, 2010.

Conseil d'Analyse Économique, *Kyoto et l'économie de l'effet de serre*, Paris, La Documentation française, 2003.

Conseil d'Analyse Économique, *Performance, incitations et gestion publique*, Paris, La Documentation française, 2007.

Conseil d'Analyse Économique, *Politique climatique: une nouvelle architecture internationale*, Paris, La Documentation française, 2009.

Conseil d'Analyse Économique, *Politiques environnementales et compétitivité*, Paris, La Documentation Française, 2005.

Conseil d'Analyse Économique, *Service public, secteur public*, Paris, La Documentation Française, 1997.

Conseil Économique pour le Développement Durable, *Croissance verte*, 2010, n°3.

Conseil Économique pour le Développement Durable, *Taxe carbone et changement climatique : les références économiques*, 2009, n°2.

Conseil Économique, Social et Environnemental, *La conjoncture économique, sociale et environnementale en 2010*, Paris, La Documentation Française, 2010.

Conseil Économique, Social et Environnemental, *Fiscalité écologique et financement des politiques environnementales*, Paris, La Documentation Française, novembre 2009.

Conseil Économique, Social et Environnemental, *Les Indicateurs du développement durable et l'empreinte écologique* Paris, La Documentation Française, juin 2009.

Conseil Économique, Social et Environnemental, *Stratégie UE 2020 : Contribution du Conseil Économique, Social et Environnemental à la préparation du programme national de réforme*, Paris, La Documentation Française, 2010.

Conseil Économique, Social et Environnemental, *Stratégie Nationale du Développement Durable 2009-2013*, Paris, La Documentation Française, 2010.

Conseil d'État, *L'Eau et son droit*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 2010.

Conseil d'État, *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et règlementaires*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, version à jour, 2007.

Conseil d'État, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, Paris, Études et documents du Conseil d'État, 24 octobre 2002.

Conseil des Impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise : Vingt-deuxième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2004.

Conseil des Impôts, *La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales*, Paris, La Documentation française, 2003.

Conseil des Impôts, *Fiscalité et environnement : Vingt-troisième rapport au Président de la République*, Paris, La Documentation française, 2005.

Conseil des Impôts, *IVème rapport au Président de la République relatif à l'impôt sur le revenu*, Paris, La Documentation française, 1979.

Conseil National du Tourisme, *Le Tourisme spatial*, Paris, La Documentation française, 2009.

Conseil Nordique, *The scope for Nordic co-ordination for economic instruments in environmental policy*, Stockholm, 1999.

Conseil des Prélèvements Obligatoires, *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés*, Paris, La Documentation française, 2008.

Conseil des Prélèvements Obligatoires, *La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle*, Paris, La Documentation française, 2008.

Conseil de Prospective Européenne et Internationale pour l'Agriculture et l'Alimentation, *Perspectives pour l'agriculture française et la PAC*, La Documentation française, 2007.

Conseil Supérieur des Finances, *Inventaire de la fiscalité environnementale*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2004.

Conseil Supérieur des Finances, *La politique fiscale et l'environnement*, Belgique, Section fiscalité et parafiscalité, 2009.

Cour des Comptes, *Rapport public thématique: Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, Paris, mars 2011.

Federal Environmental Agency, BIERMANN Frank, BOHM Frédéric, BROHM Rainer, DROGE Susanne, TRABOLD Harald, *The polluter pays principle under the WTO law: the case of national energy policy instruments*, Allemagne, Research report, Federal Ministry of Environment, Nature conservation and nuclear safety, n°76, 2003.

Fonds Monétaire International, *Le changement climatique, l'économie mondiale et le FMI*, États-Unis, IMF fact sheets, 2010.

Fonds Monétaire International, *Financing the response to climate change*, États-Unis, IMF, Strategy, Policy and Review Department, 2010.

Fonds Monétaire International, *The Fiscal implications of climate change*, États-Unis, IMF, Fiscal Affairs Department, 2008.

Fonds Monétaire International, *Taxes, and tradable permits as instruments for controlling pollution: theory and practice,* Washington, IMF Working Paper, 13, 2000.

Fonds Monétaire International, *Controlling pollution: using taxes and tradable permits*, Washington, 2000.

House of Commons, *Taxes and charges on road users*, Royaume-Uni, Transport Committee, session 2008-2009.

House of Commons, *Vehicle excise tax as environmental tax*, Royaume-Uni, Environmental Audit Committee, session 2007-2008.

Inspection Générale des Finances, *Mission d'analyse comparative des administratives fiscales*, Paris, 1999.

Institut de France, *Libres points de vue d'académiciens sur l'environnement et le développement durable*, Paris, Académie des Sciences, 2009.

KOURILSKY Philippe, VINEY Geneviève, *Le principe de précaution : rapport au Premier Ministre*, Paris, La Documentation française, 1999.

Ministère de l'Écologie et du Développement Durable, *Causes et effets du passage de la TEOM à la REOM*, Direction des études économiques et de l'évaluation environnementale, Paris, août 2005.

Ministère de l'Écologie et du Développement Durable, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *Division par 4 des émissions de gaz à effet de serre de la France à l'horizon 2014*, Paris, août 2006.

Ministère de l'Écologie et du Développement Durable, Agences de l'Eau, *Guide de la coopération décentralisée pour l'eau potable et l'assainissement*, Paris, mars 2007.

Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer, Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, *Rapport de la conférence des experts et de la table ronde sur la contribution Climat et Énergie*, Paris, juillet 2009.

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *La régulation des marchés du CO2*, Paris, Rapport de la mission, La Documentation française, 2010.

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *Rompre avec la facilité de la dette publique : pour des finances publiques au service de notre croissance économique et de notre cohésion sociale*, Paris, La Documentation française, 2005.

Ministère de la Santé, *Les Comptes de la Sécurité Sociale*, Paris, juin 2010.

Ministère de la Santé, *Étude de l'évaluation des boissons alcooliques et d'orientation stratégique de la politique santé publique dans ce domaine*, Paris, 2006.

Ministère de la Santé, de la jeunesse, des sports et de la vie associative, Ministère de l'Ecologie, de l'énergie, du développement durable et de l'aménagement du territoire, *Les effets qualitatifs du changement climatique sur la santé en France*, Paris, avril 2008.

Ministère de la Santé et des Solidarités, *Étude d'évaluation de la fiscalité des boissons alcooliques et d'orientation stratégique de la politique de santé publique dans ce domaine*, Direction générale de la santé, Sous-direction santé et société, Bureau des pratiques addictives, juillet 2006.

Ministère du Tourisme et de l'Aviation Civile, *Maldives: third tourism plan 2007-2011*, République des Maldives, 2007.

Organisation de l'Aviation Civile Internationale, *Environmental report*, Canada, 2007.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Les approches des donneurs pour évaluer la gouvernance: principes directeurs pour un impact, une utilisation et une harmonisation renforcés*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Le changement climatique : concevoir un système de permis négociables*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1992.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Le changement climatique : concevoir un système pratique de taxe*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1992.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Climate change : what do we do ?*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Comment encourager une croissance écologiquement durable en France ?* , Paris, Les Éditions de l'OCDE, Département des Affaires Économiques, Document de travail nº314, 2001.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The competitiveness impact of CO2 emissions reduction in the cement sector*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2004.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Concurrence fiscale dommageable*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1998.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Coûts de l'inaction sur des défis environnementaux importants*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Draft contents of the 2010 update to the model tax convention*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2010.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The Economics of climate change mitigation : policies and options for the future*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Environmental related taxes and tradable permit system in practice*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Examens environnementaux de l'OCDE: France*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2005.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Financer les objectifs du millénaire pour le développement : nouvelles approches*, Paris, Cahier de politique économique, nº24, 2004.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Financing and pricing water : the roles of government policies, the private sector and civil society*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2009.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Gérer l'environnement : le rôle des instruments économiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1994.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The global environnemental goods and services industry*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1999.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Greening tax mixes in OECD countries : a preliminary assessment*, Paris, Environment directorate, Directorate for financial, fiscal and enterprise affairs, Les Éditions de l'OCDE, 2000.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Good Practices of Public Environmental Expenditure Management in Transition Economies,* Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2003.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Gouvernance, fiscalité et responsabilité: enjeux et pratiques*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Implementing environmental fiscal reform : Income distribution and sectoral competitiveness issues*, Berlin, 27 juin 2002, Les Éditions de l'OCDE, 2003.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Les instruments économiques pour le contrôle de la pollution et la gestion des ressources naturelles dans les pays de l'OCDE : un examen d'ensemble*, Paris, Direction de l'Environnement, Comité des politiques d'environnement, Les Éditions de l'OCDE, 1999.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Instruments mixes for environmental policy*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2007.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Manuel d'évaluation de la biodiversité: guide à l'intention des décideurs*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2002.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Mesures agro-environnementales : tour d'horizon des évolutions*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupes de travail mixte sur l'agriculture et l'environnement, 2003.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Les performances environnementales de la France*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupes de travail : Outil économique et développement durable, 2006.

Organisation de Coopération et de Développement Economiques, *Permis transférables nationaux et politiques environnementales : conception et application*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture, *Les perspectives agricoles de l'OCDE et de la FAO 2007-2016*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2007.

Organisation de Coopération et de Développement Economiques, *Perspectives de l'environnement de l'OCDE à l'horizon 2030*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The political economy of the norwegian aviation fuel tax*, Paris, Environment policy committee, Committee in fiscal affairs, Centre for tax policy and administration, Joint meeting of tax and environment experts, Les Éditions de l'OCDE, 2005.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The political economy of environnementally related taxes*, Paris, Center for tax policy and administration, OCDE environment directorate, Les Éditions de l'OCDE, 2006.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE: évolutions et reformes récentes*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Études de politique fiscale de l'OCDE, 2005.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Le point sur les accords commerciaux régionaux et l'environnement*, Paris, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 2010.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The potential for using tax instruments to address non CO2 greenhouse gases : CH4, N20, HFCs, PFCs, and SF6*, Paris, Environment directorate, Directorate for financial, fiscal and enterprise affairs, Les Éditions de l'OCDE, 2000.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Pourquoi un environnement sain est essentiel à la réduction de la pauvreté,* Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2006.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Le principe du pollueur payeur : définition, analyse et mise en œuvre*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1975.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Le principe du pollueur payeur : analyses et recommandations de l'OCDE*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 1992.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Le principe du pollueur payeur et le commerce international*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Groupe de travail conjoint sur les échanges et l'environnement, 10 octobre 2003.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Les principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS*, Paris, Working party n°9 on Consumption Taxes, 2010.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, Lignes directrices et ouvrages de références du CAD, 2005.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Strategic financial planning for water supply and sanitation*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, février 2009.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Taxation, innovation and the environment : the Spanish case*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *Les taxes liées à l'environnement dans les pays de l'OCDE: problèmes et stratégies*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2001.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *A taxonomy of instruments to reduce greenhouse gas emissions and their interactions*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2008.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques, *The United Kingdom climate change levy*, Paris, Les Éditions de l'OCDE, 2005.

Organisation Internationale du Travail, *Green policies and jobs: a double dividend?*, Genève, Bureau International du travail, 2009.

Organisation Internationale du Travail, *World social security report 2010/11: providing social security coverage in times of crisis and beyond*, Genève, Bureau International du travail, 2010.

Organisation Mondiale du Commerce, Programme des Nations Unies pour l'Environnement, *Commerce et Changement climatique*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009.

Organisation Mondiale du Commerce, *Commerce et environnement*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2000.

Organisation Mondiale du Commerce, *Le commerce et l'environnement à l'OMC*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2004.

Organisation Mondiale du Commerce, *National environmental policies and multilateral trade rules*, Genève, Economics Research and Statistics Division, Working paper, janvier 2004.

Organisation Mondiale du Commerce, *Rapport sur le commerce mondial: Le commerce des ressources naturelles*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2010.

Organisation Mondiale du Commerce, *Rapport sur le commerce mondial: Les subventions ; le commerce et l'OMC*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2006.

Organisation Mondiale du Commerce, *Le règlement des différends dans le cadre de l'OMC: une affaire, une page, 1995-2008*, Genève, Service des Publications de l'OMC, 2009.

Organisation Mondiale du Commerce, *La taxation de l'énergie et les subventions et incitations en sa faveur dans les pays de l'OCDE et leurs incidences économiques et commerciales sur les pays en développement, en particulier les pays en développement producteurs et exportateurs de pétrole*, Comité du commerce et de l'environnement, Session extraordinaire, Communication de l'Arabie saoudite, 23 septembre 2002.

Organisation Mondiale du Commerce, *Taxes et impositions appliqués à des fins de protection de l'environnement – Ajustements fiscaux aux frontières*, Genève, Comité du commerce et de l'environnement, 2 mai 1997.

Organisation Mondiale du Tourisme, *Climate change and tourism : responding to global challenges*, Madrid, UNTWO Publications 2008.

Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture, *Changement climatique et ravageurs et maladies transfrontières*, Rome, Département de la gestion des ressources naturelles et de l'environnement, 2006.

Organisation des Nations Unies pour l'Alimentation et l'Agriculture, *Régime fiscal forestier et dépenses de l'État en faveur du secteur forestier en République*

Démocratique du Congo, Rome, Division des politiques et de la planification forestière, 2004.

Organisation des Nations Unies, *Coopération Internationale en Matière Fiscale : Rapport Du Groupe Spécial*, Département des Affaires économiques et sociales, États-Unis, Publications des Nations Unies, 2007.

Organisation des Nations Unies, *Development and international economic development: environment*, États-Unis, World Commission on Environment and Development, 4 août 1987.

Organisation des Nations Unies, *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement de Nations Unies*, Département des affaires économiques et sociales, États-Unis, Publications des Nations Unies, 2003.

Organisation des Nations Unies, *Objectifs du Millénaire pour le Développement: rapport 2009*, Département des affaires économiques et sociales, États-Unis, Publications des Nations Unies, 2009.

Partenariat pour le Gouvernance Démocratique, *L'externalisation des services et fonctions de l'État dans les situations post-conflit et de fragilité*, Paris, Publications de l'OCDE, 2010.

Premier Ministre, *De la mondialisation à l'universalisation : une dimension sociale, La Documentation français*, Mission au Président de la République, Paris, 2010.

Présidence de la République, *Les nouvelles contributions financières internationales*, France, La Documentation française, 2004.

Programme des Nations Unies pour l'Environnement, *A global green new deal*, Genève, Économie et Commerce, Policy brief, mars 2009.

Programme des Nations Unies pour le Développement, *Guide de l'environnement et du commerce*, 2ème éd., Genève, 2008.

Programme des Nations Unies pour le Développement, *Human development report*, Genève, 1994.

Programme des Nations Unies pour le Développement, *Human development report*, Genève, 1999.

Programme des Nations Unies pour l'Environnement, *Tourism in the polar regions : the sustainability challenge*, Genève, 2007.

Programme des Nations Unies pour l'Environnement, *Tourisme et déserts : guide pratique pour gérer les impacts environnementaux et sociaux du tourisme dans les déserts*, Genève, 2006.

Programme des Nations Unies pour l'Environnement, *Towards a green economy : pathways to sustainable development and poverty eradication*, Genève, 2011.

Sénat, *Le marché européen des marchés à polluer,* Paris, nº219, 2001-2002.

Sénat, *Une écotaxe communautaire : quels effets environnementaux, économiques et institutionnels ? , Rapport d'information sur la proposition modifiée de directive du Conseil instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie*, Paris, Délégation du Sénat pour l'Union européenne, nº210, 1996.

Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur les prélèvements obligatoires et leur évolution*, Paris, nº60, 2006-2007.

Sénat, *Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Kenya en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu*, Paris, nº213, 2009-2010.

Sénat, *Rapport d'information par le groupe de travail sur la fiscalité environnementale, sur l'instauration d'une contribution climat-énergie, le fonctionnement et la régulation des marchés de quotas de CO2*, Paris, Commission des finances, nº543, 2009.

Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des affaires sociales sur l'état des comptes de la sécurité sociale en vue de la tenue du débat d'orientation des finances publiques pour 2010*, Paris, nº544, 2008-2009.

Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat sur la planification, sur la mondialisation et l'environnement*, Paris, nº233, 2003-2004.

Sénat, *Maîtriser les émissions de gaz à effet de serre : quels instruments économiques ?* Paris, nº346, 1998-1999.

Sénat, *Rapport fait au nom de la commission des affaires économiques sur le projet de loi (urgence déclarée) relatif à la responsabilité environnementale*, Paris, n°348, 2007-2008.

Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la participation de la France au budget de l'Union européenne en 2011*, Paris, nº80, 2010-2011.

Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la délégation du Sénat à l'aménagement et au développement durable du territoire sur les énergies locales*, Paris, n°436, 2005-2006.

ÉTUDES ET DOCUMENTS

BARDE Jean-Philippe, *Economic instruments in environmental policy: Lessons from OECD experience and their relevance to developing countries*, Research program on environmental management in developing countries, Technical paper n°92, 1994.

BOYER Jean-Claude, *Consultation publique et aménagement du territoire aux Pays-Bas*, Ministère de l'Equipement, Délégation à la recherche et à l'innovation, 1990.

Bureau Européen de l'Environnement, *Environmental tax reform : perspectives for progress in the European Union*, Bruxelles, Discussion of the European Environmental Bureau, EEB Publication, juin 2003.

BUREAU Dominique, « Mécanismes incitatifs à la réduction des gaz à effet de serre », *Examen des conditions d'un élargissement de la TGAP aux consommations intermédiaires d'énergie*, Paris, Groupe de travail, mai 2000.

CAMES Martin, DIEKMANN Jochen, KOHLHAAS Michael, SCHUMACHER Dieter, SCHUMACHER Katja, *Economic, environmental and international trade effects of the EU directive on energy tax harmonization*, Berlin, German Institute of Economic Research, Discussion papers, 2004.

Center for Agriculture and Environment, *Stimulating organic farming in the EU with economic and fiscal instruments*, Utrecht, 2001.

Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris (CCIP), BRUNET M., *Fiscalité environnementale : se limiter à encourager l'écologie et l'innovation*, Paris, Commission de l'aménagement régional, de l'environnement, du tourisme et des transports, septembre 1999.

Centre interuniversitaire de recherche en analyse des organisations, *Ecofiscalité et réduction d'émissions de gaz à effet de serre*, Montréal, juin 2010.

Chartered Institute of Taxation, *Green tax report*, Royaume-Uni, 2009.

Club de Rome, *The Limits to Growth: a report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind*, Universe Book, 1974.

Commission européenne, *Innovative financing at a global level*, Bruxelles, Commission staff working document, 2010.

Commission européenne, *Working document analysing the replies to the Green paper on market-based instruments for environment and related policy purposes*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2009.

CONVERY Frank, *Making Markets Work for the Environment - Lessons from Experience in Greece, Ireland, Portugal and Spain" European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions Environmental Taxes and Charges: National Experiences and Plans*, Dublin, European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, 1996.

CRIQUI Patrick, GRANDJEAN Alain, *Environnement global : pour une Taxe de Lutte contre le Changement Climatique (TLCC)*, Grenoble, Laboratoire d'Économie de la Production et de l'Intégration Internationale (LEPII), Département Économie et Politiques de l'Environnement (EPE), Note de travail, 2006.

Danish Ecological Council, *Global environmental problems: can be solved using economic instruments?* , Copenhague, juin 2003.

ECOTEC, *Study on the economic and environmental implications of the use of environmental taxes and charges in the European Union and its member states*, Belgique, Royaume-Uni, Rapport final, ECOTEC, avril 2001.

European Institute of Social Security, *Social security: quo vadis? Interviews with social security administration CEOs in 15 western European countries*, EISS, Belgique, 2006.

European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, *Environmental economic policies: competitiveness and employment*, Report on the conference, Dublin, 16-17 octobre 1996, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 1998.

Évaluation des écosystèmes pour le millénaire, *Rapports des évaluations mondiales, Vol.1: État actuel et Tendances*, *Vol.2: Vivre au-dessus de nos moyens: Actifs naturels et bien-être humain*, *Les écosystèmes et le bien-être de l'Homme: Résumé*, Island Press, Washington DC, 2005.

FOUQUET Dorte, JOHANSSON Thomas B., *Energy and environmental tax models from Europe and their link to other instruments for sustainability: policy evaluation and dynamics of regional integration*, Lund University, International Institute for Industrial Environmental Economics, 2006.

Fridtjof Nansens Institute, *Energy taxation in Europe: Current status-Drivers and barriers-Future prospects*, Norvège, Report 14, 2003.

Global Policy Forum, PAUL James, WAHLBERG Katarina, *Global taxes for global priorities*, États-Unis, mars 2002.

Green Budget Germany, *Ecotaxes in Germany and the United Kingdom: a business view*, Green Budget Germany Conference Report, Heinrich Boll Foundation and the Anglo-German foundation, Allemagne, 25 juin 2004.

Green Budget Europe, *Policy paper on greening the energy tax directive*, Allemagne, 2009.

Green Fiscal Commission, *The case for green fiscal reform: final report of the UK green fiscal commission*, Royaume-Uni, octobre 2009.

Green Fiscal Commission, *Public Attitudes to Environmental Taxation*, Royaume-Uni, novembre 2007.

Green Fiscal Commission, *Lessons from two green taxes shift in the United Kingdom*, Royaume-Uni, mars 2009.

Groupe d'experts Intergouvernemental sur l'Evolution du Climat (GIEC), *Changements climatiques : rapport de synthèse*, Suisse, 2007.

HANSON Craig, HENDRICKS James R. JR., *Taxing carbon to finance tax reform*, Washington, World Resources Institute, Duke Energy, 2006.

HOERNER J. Andrew, MULLER Frank, *Carbon taxes for climate protection in a competitive world*, Suisse, Swiss Federal Office for International Economic Affairs, Environmental Tax Program, Center for Global Change, University of Maryland College Park, juin 1996.

Institut du Développement Durable et des Relations Internationales, BERGER A., CAICEDO E., SMITH S., *Écotaxes: quels enseignement ?*, Paris, Séminaire, n°8, 2003.

Institut du Développement Durable et des Relations Internationales, GIORDANO T., *Fiscalité internationale et financement du développement durable*, Paris, Rapport, n°4, 2003.

Institut de l'entreprise, *Les instruments des politiques de l'environnement*, Paris, août 2003.

Institut de l'entreprise, *Les stratégies fiscales en Europe*, Paris, septembre 2002.

Institut de l'entreprise, *La taxe carbone: mythe ou réalité? De la théorie à la pratique*, Paris, juillet 2008.

Institute for Fiscal Studies, *The European Carbon Tax: an assessment of the European Commission's proposals*, Royaume-Uni, 1991.

Institute for Fiscal Studies, *The UK tax system and the environment*, Royaume-Uni, 2006.

Institut de recherche et documentation en économie de la santé, « Les dépenses de prévention et les dépenses de soin par pathologie en France », Paris, *Questions d'économie de la santé*, n°111, juillet 2006.

Institut de recherche et documentation en économie de la santé, « Études des coûts par pathologie : une comparaison méthodologique entre cinq pays », Paris, *Questions d'économie de la santé*, n°143, juin 2009.

Institut de Recherches des Nations Unies pour le Développement Social (UNRISD), *La politique sociale dans les pays riches en ressources minérales*, Genève, Rapport de l'atelier, avril 2008.

Leading group, *Innovative financing to fund development. Globalizing solidarity : the case for financial levies, France*, Ministère des Affaires Etrangères et Européennes, 2010.

MALJEAN-DUBOIS Sandrine, *Le droit de l'environnement comme exemple de la mondialisation des concepts juridiques : place et rôle des juridictions internationales et constitutionnelles*, Paris, Mission Recherche et Justice, 2009.

Observatoire sur la Responsabilité Sociétale des Entreprises, *Finance et développement durable : enjeux et responsabilités*, Paris, 2005.

Resources for the Future, *Multilateral trade agreements and market-based environmental policies*, Washington, Discussion paper, mai 2002.

Resources for the Future, *Experience with market-based environmental policy instruments*, Washington, Discussion paper, novembre 2001.

Smith Institute, *Fair Tax: towards a modern tax system*, Royaume-Uni, 2008.

Statistics Norway, *Greenhouse gas emissions in Norway: Do carbon taxes work?*, Norvège, Research Department, Discussion papers n°337, décembre 2002.

STERN Nicholas, *Stern review on the economics of climate change*, Cambridge, Cambridge University Press, 2006.

Swedish Institute for European Policy Studies, *Turning the EU budget into an instrument to support the fight against climate change*, Stockholm, 2008.

TemaNord, *The use of economic instruments in Nordic and Baltic environmental policy, 2001/2005*, Danemark, National Environmental Research Institute, Nordic Council of Ministers, 2006.

United States Government Accountability Office, *Clean water infrastructure, A variety of issues need to be considered when designing a clean water trust fund*, États-Unis, Report to congressional requesters, mai 2009.

VALENDUC Gérard, WARRANT Françoise, ROUSSEAU Anne-Catherine, *L'innovation technologique au service du développement durable : Politiques d'innovation et politiques environnementales*, Namur, Fondation Travail Université, 2001.

World Resources Institute, *Building on the Kyoto Protocol: Options for protecting the climate*, États-Unis, 2002.

WOUTERS Patricia, « Legal response to international water scarcity and water conflicts: the UN Watercourses Convention and beyond », Royaume-Uni, University of Dundee, 2000.

WOUTERS (De) Pauline, VLAMINCK (De) Anne, *Les aspects sociaux de la fiscalité environnementale – Points de vue de la société belge francophone*, Belgique, Inter-Environnement Wallonie, 2006.

–INDEX ALPHABÉTIQUE –

35 heures, 61
Accise, 55, 214, 221, 229
ADEME, 127, 146
AELE, 203
Agence de l'eau, 78, 147
Agriculture, 129, 240
Alcool, 196
ALENA, 203
Allemagne, 183
Allowance Tracking System, 249
Arabie Saoudite, 296
Arctique, 165
Article XX, 270
ASEAN, 203
Australie, 154
Automobile, 130
Automobile propre. Voir Automobile
Autorité des Fonds Marins, 301
Autorité des Marchés Financiers, 260
Aviation, 256, 299, 343
Banque Européenne de Reconstruction et de Développement, 242
Banque Européenne d'Investissement, 242
Border Tax Adjustment, 263
Cameroun, 322
Canada, 84
Cancún, 253
Caraïbes, 325, 338, 347
CCCC, 298
Charbon, 150, 151, 227, 237, 238
Charges sociales, 60, 62
Charte de l'Environnement, 76
Chine, 252
Climate Change Levy, 52, 182
CO2, 94, 252, 255
Code des Douanes, 145
Collectivités d'Outre-Mer, 337
Commission Nationale du Débat Public, 184
Commissions fiscales vertes, 185
Communauté andine, 338
Concurrence fiscale, 202
Conférence de Johannesburg, 16
Congo, 321
Conseil Constitutionnel, 26, 48, 77, 79, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 96, 141, 143, 144, 152, 179, 226, 335, 337
Conseil des Impots, 110, 136
Conseil Nordique, 338, 363
Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, 195
Convention d'Aarhus, 178
Convention de Chicago, 345
Convention de Montego Bay, 301
Copenhague, 16, 20, 33, 72, 186, 243, 253, 305, 306, 307, 324, 326
Crédit d'impôt, 136
Danemark, 186
Déclaration de Rio, 16, 71, 184
Départements d'Outre-Mer, 337
Dépense fiscale, 122
DGAC, 146
Diesel, 110, 130
Douanes, 96, 109, 144, 145, 146, 147, 150, 194, 241, 310, 343, 345
Double dividende, 50
DRIRE, 146
Droit Annuel de Francisation et de Navigation, 195
Eau de pluie, 137
Éco-activités, 62
Éco-conditionnalité, 129
Ecologisation, 375
Énergie, 229
Equipement de chauffage, 137
États insulaires, 324
Etats-Unis, 84, 248, 252, 298, 299, 301
Etude d'impact, 179
Finances sociales, 193
FIPOL, 167
Fiscalité forestière, 321
Fiscalité touristique, 325
Fraude, 259
GATT, 269
Gaz à effet de serre, 9

GES, 137, 231, 249, 299
GIEC, 299
Grandfathering, 248, 255
Grenelle, 155
Interventionnisme, 35, 363
IPPC, 255
ius shopping, 362
Juge judiciaire, 147
jus cogens, 356, 360, 364
Justice environnementale, 161
Lessive, 143
LIFE, 243
Livre des procédures fiscales, 148
Livret de Développement Durable, 134
Loi Barnier, 75
LOLF, 83
Mercosur, 203
Mimétisme fiscal, 362, 366
Monaco, 339
Nations Unies, 16
Neutralité fiscale, 54
Norvège, 154
Nouvelle-Calédonie, 252, 337
NOx, 59, 95, 188
Nucléaire, 166, 188, 237
Objectifs du Millénaire pour le Développement, 303
OCDE, 67, 70, 140, 369
Office National de la Chasse, 115
opinio juris necessitatis, 352
Organe de Règlement des Différends, 281
Organisation de l'Aviation Civile Internationale, 344
Organisation Mondiale du Commerce, 85, 94, 129, 261, 262, 267, 268, 270, 273, 275, 276, 279, 280, 282, 291, 314, 319
PAC, 128
Paquet énergie-climat, 232
Paradis fiscal, 340, 348
Paradis fiscaux, 338
Parlement européen, 74, 78, 190, 230, 232, 236, 241, 243, 244, 307, 308
Pays-Bas, 189
Péage urbain, 154
Pesticides, 94
Pigou A.R., 51
Placement dans l'environnement, 135
PME, 107, 134, 217
PNAQ, 255
PNUD, 301
Politique Agricole Commune, 244
Polynésie française, 337
PPP, 107
Prime à la casse, 130
Principe d'affectation, 193
Principe de neutralité budgétaire, 54
Principe de précaution, 21
Principe de subsidiarité, 207
Principe des responsabilités différenciées, 371
Principe pollueur sociétaire, 67
Principe pollueur-payeur, 65, 69, 70, 71, 72, 74, 76, 77, 78, 79, 142, 169, 171, 173, 174, 175, 209, 273, 275, 284, 299, 346, 368
Principe utilisateur payeur, 67
Programme des Nations Unies pour l'Environnement, 301
Programme des Nations Unies pour le Développement, 300
Protocole de Kyoto, 21, 246, 247, 251, 252, 254, 256, 262, 280, 281, 282, 284, 313
Réforme fiscale verte, 140
REOM, 125
Résidence fiscale, 333
Responsabilité, 163
Ressources naturelles épuisables, 277
Revenu National Brut, 241
Royaume-Uni, 52, 111
RSE, 133
Russie, 252
Sacs en plastique, 104
Santé, 191
Singapour, 154
SO2, 95, 248
Sociologie du droit, 27, 28, 38, 100, 108, 146, 177, 178, 187, 287, 297, 302, 339, 341, 353
Suède, 155, 188
Superfund, 273, 274
Système Européen d'Echanges de Quotas de Gaz à Effet de Serre, 257
Tabac, 196
Taxe Annuelle de Circulation, 157

Taxe carbone, 172, 347
Taxe Extérieure Carbone, 280
Taxe Poids Lourd, 190
Taxe sur la Valeur Ajoutée, 124
Taxe sur le Carbone Ajouté, 280
Taxe sur l'énergie, 61, 279
Taxe sur les contrats d'assurance des véhicules terrestres à moteur, 194
Taxe sur les rejets polluants, 158
Taxe sur les Véhicules de Société, 194
Taxe Tobin, 294
TDENS, 85, 152
TEOM, 125
TGAP, 90, 96, 142, 143, 145, 146
Théorie des troubles anormaux du voisinage, 164
Thèse du "juste retour", 27, 84
TICGN, 150
TIPP, 109, 145, 197
TNSA, 146
Traité d'Amsterdam, 225
Traité de Lisbonne, 216, 217, 236
Traité de Maastricht, 72
treaty shopping, 335
TVA, 124, 223, 224, 259, 349
Union Européenne, 254
Union Postale Universelle, 300
Vignette, 157

– TABLE DES MATIÈRES –

– SIGLES ET ABRÉVIATIONS – 6

– SOMMAIRE – 8

– INTRODUCTION – 10

SECTION I - POUR UNE MEILLEURE PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT 11

I) LA PROTECTION DURABLE DE L'ENVIRONNEMENT 12

A) UNE APPROCHE PLURIDISCIPLINAIRE NECESSAIRE 13

B) VERS UN DEVELOPPEMENT DURABLE 14

1) Le triptyque du développement durable 15

2) Des reconnaissances diverses 17

II) LA PROTECTION JURIDIQUE DE L'ENVIRONNEMENT 19

A) LA SPÉCIFICITÉ DU DROIT DE L'ENVIRONNEMENT 19

B) LES PRINCIPES FONDAMENTAUX DU DROIT DE L'ENVIRONNEMENT 21

1) Les principes en droit de l'environnement 22

2) Le principe de précaution 23

SECTION II - POUR L'ÉTUDE DE LA PROTECTION FISCALE DE L'ENVIRONNEMENT 25

I) L'ART DE LA POLITIQUE FISCALE 27

A) SPÉCIFICITÉ DE L'INSTRUMENT FISCAL 27

1) L'impôt : une contribution sans contrepartie 28

2) Les taxes et redevances : contribution à un service 30

B) DE LA SOUVERAINETÉ FISCALE 32

II) L'ART DE LA POLITIQUE FISCALE ENVIRONNEMENTALE 34

A) FISCALITÉ ET ENVIRONNEMENT 34

1) Une notion polysémique 36

2) Un instrument d'interventionnisme préconisé 38

B) INTÉRÊT DE L'ÉTUDE 39

1) L'approche retenue 40

2) Problématique actuelle 42

PARTIE I LA NORME FISCALE POUR UNE PROTECTION RESPONSABLE DE L'ENVIRONNEMENT 44

TITRE 1 - FONDEMENTS ET NATURE 46

CHAPITRE 1 - RECHERCHE DES SOURCES PLURIDISCIPLINAIRES 48
SECTION I - LA THÉORIE ÉCONOMIQUE LIMINAIRE 49
I) L'EXISTENCE CRITIQUÉE D'UN DOUBLE DIVIDENDE 50
A) UNE ANALYSE ÉCONOMIQUE CONTESTÉE 50
1) Une thèse d'origine anglo-saxonne 51
2) Une thèse d'application délicate 53
B) LE RÔLE MAJEUR DU PRINCIPE DE NEUTRALITÉ FISCALE 55
1) Un principe fiscal complexe 55
2) Une application relative en fiscalité environnementale 57
II) MISE EN RELIEF DES CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES 58
A) DE VRAIES INCIDENCES SUR LA COMPÉTITIVITÉ 59
B) DES RETOMBÉES ÉVIDENTES POUR L'EMPLOI 61
1) Une diminution des cotisations sociales favorisant l'emploi 61
2) Une augmentation des taxes environnementales favorisant l'emploi vert 63
SECTION II - LE PRINCIPE JURIDIQUE CARDINAL DU POLLUEUR PAYEUR 65
I) UNE AMBIGUITÉ INTRINSÈQUE 66
A) UN CONTENU INDÉTERMINÉ 66
1) Les deux définitions du principe 66
2) Perspective critique du principe 67
B) DES FONCTIONS COMPLÉMENTAIRES 69
II) LA LENTE CONSTRUCTION DU PRINCIPE 71
A) DES DISPARITÉS EN DROIT INTERNATIONAL 71
1) Des affirmations internationales peu contraignantes 72
2) Un principe communautaire établi 73
B) UNE EXISTENCE INCONTESTÉE EN DROIT FRANÇAIS 76
1) Une reconnaissance constitutionnelle récente 77
2) Une application concrète: les Agences de l'Eau 79
CHAPITRE 2 - ÉTUDE DES CARACTÉRISTIQUES DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT 82
SECTION I - FLEXIBILITÉ DE L'OUTIL FISCAL 83
I) DES LIMITES THEORIQUES 83
A) UN PRINCIPE INADAPTÉ DE NON-AFFECTATION DES RECETTES AUX DÉPENSES 84
1) Les nombreuses exceptions du principe 84

2) Une meilleure visibilité de la fiscalité de l'environnement 85
B) UN PRINCIPE SOUPLE D'ÉGALITE DEVANT L'IMPÔT 87
1) Les deux branches du principe 88
2) Le principe face à la fiscalité de l'environnement 91
II) DES LIMITES PRATIQUES 93
A) LES ÉCUEILS DE LA TECHNICITÉ DE L'IMPÔT 94
1) La complexité du choix de l'assiette 94
2) La complexité de la fixation des taux 96
B) LES INCIDENCES DE LA CHARGE DE L'IMPÔT 98
1) Un coût administratif conséquent 98
2) Une solution originale : l'impôt unique sur l'énergie 101
SECTION II - PÉRENNITÉ DES OBJECTIFS ENVIRONNEMENTAUX 103
I) LES ASPECTS PRÉVENTIFS 103
A) UNE CONTRAINTE FISCALE DE PRÉSERVATION 104
1) Limiter la consommation des produits polluants 104
2) Variété des taxes sur les emballages 105
B) UNE CONTRIBUTION DÉTERMINANTE POUR LA RECHERCHE 106
1) Un financement novateur 106
2) Des opportunités pour les entreprises 107
II) LES ASPECTS CURATIFS 108
A) UNE CONTRAINTE FISCALE DE RÉPARATION 109
1) L'invisible charge environnementale de la fiscalité pétrolière 110
2) La forte charge environnementale de la fiscalité touristique 113
B) UNE CONTRIBUTION DÉTERMINANTE POUR LES FONDS 114
1) Le fonds cynégétique national 116
2) Un fonds pharmaceutique pour l'eau 117
TITRE 2 - PORTÉE DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT EN TANT QU'EXPRESSION D'UNE NORME RESPONSABLE 120
CHAPITRE 1 - RÉFORME FISCALE VERTE : NÉCESSAIRE CONSÉCRATION 122
SECTION I - UN ÉQUILIBRE PRÉCAIRE 123
I) DISPARITION DES ENTRAVES À LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT 124
A) SUPPRESSION DES DIFFÉRENCES NON JUSTIFIÉES 124
1) Des disparités de traitement non négligeables 125
2) L'exemple de la fiscalité d'enlèvement des ordures ménagères 126

B) USAGE PRUDENT DES AIDES DIRECTES 128
1) Le cas préoccupant des subventions agricoles 129
2) Les aides délicates visant au renouvellement du parc automobile 131
II) ESSOR DES MESURES FISCALES DEDIÉES A L'INVESTISSEMENT VERT 133
A) DES MESURES FISCALES AU PROFIT DES ENTREPRISES 133
1) L'investissement environnemental dans l'entreprise 134
2) Les potentiels de l'épargne verte au profit des entreprises 135
B) LE CRÉDIT D'IMPÔT AU PROFIT DES PARTICULIERS 137
1) Un crédit d'impôt ordinaire sur l'impôt sur le revenu 137
2) Le crédit d'impôt de type « à taux zéro » 139
SECTION II - DES EXIGENCES D'ÉVOLUTION 140
I) UNE ESSENTIELLE SIMPLIFICATION 141
A) UNE RÉELLE CLARIFICATION 142
1) Le problème de l'empilement de taxes 143
2) Des déboires constitutionnels 144
B) POUR UN CONTRÔLE EFFICACE 146
1) Un recouvrement dispersé 146
2) Un impact sur la compétence du juge 148
II) UNE NOUVELLE ORIENTATION 150
A) RÉFORME DES FAUSSES TAXES VERTES 150
1) Une fiscalité sur l'énergie trop faible 151
2) Une taxe sur les espaces naturels « trop sensible » 153
B) INSTAURATION DE VRAIES TAXES VERTES 155
1) La généralisation de péages urbains 155
2) L'annualisation de la fiscalité des véhicules 157
CHAPITRE 2 - VERS UN NOUVEAU PARADIGME : L'ENVIRONNEMENT ET LE SOCIAL 161
SECTION I - LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE RÉVELÉE 163
I) DE LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE 163
A) LES SPÉCIFICITÉS DE LA RESPONSABILITÉ ENVIRONNEMENTALE 164
B) DES TRANSCRIPTIONS JURIDIQUES DISTINCTES 166
1) La responsabilité environnementale en droit international 167
2) La responsabilité environnementale en droit communautaire 168
II) LA FISCALITÉ COMME AFFIRMATION DE LA RESPONSABILITÉ

ENVIRONNEMENTALE 171
A) L'IMPORTANCE DE LA RÉPARATION ET DE LA PRÉVENTION DU DOMMAGE 172
B) LE RÔLE CLÉ DU DÉBITEUR DU DOMMAGE 175
SECTION II - LA DIMENSION SOCIALE INTÉGRÉE 178
I) LES CONTRAINTES DE L'ACCEPTABILITÉ SOCIALE 179
A) LE RESPECT DU DROIT À L'INFORMATION 180
1) Un droit à l'information environnementale et fiscale 182
2) Des exemples probants 183
B) LE RESPECT DU PRINCIPE DE PARTICIPATION 184
1) Un principe à dimension variable 185
2) L'originalité des commissions fiscales vertes 186
II) LA RECHERCHE D'UNE SOLIDARITÉ SOCIALE 188
A) UN OBJECTIF DE JUSTICE SOCIALE 188
1) L'idéal de justice sociale 189
2) Des mesures fiscales environnementales socialement justes 189
B) UNE OPPORTUNITÉ POUR LA PROTECTION SOCIALE 192
1) Une fiscalité environnementale et sociale 194
2) L'affectation sociale des recettes de la fiscalité environnementale 197
PARTIE II LA NORME FISCALE POUR UNE PROTECTION REGIONALE DE L'ENVIRONNEMENT 202
TITRE 1 - ADÉQUATION DU CADRE RÉGIONAL : L'EXEMPLE DE L'UNION EUROPÉENNE 206
CHAPITRE 1 - UNE APPROCHE COMPLEXE DE LA FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT AU SEIN DE L'UE 209
SECTION I - AVANCÉES HISTORIQUES DE L'APPROCHE COMMUNAUTAIRE 210
I) INTERDICTIONS DES RESTRICTIONS NATIONALES 211
A) LES BARRIÈRES TARIFAIRES 212
1) Les Taxes d'Effet Equivalent à un Droit de Douane 213
2) L'imposition intérieure discriminatoire: le cas des accises 215
B) LES AIDES D'ETAT 216
1) Une législation stricte 217
2) Aides d'Etat et fiscalité environnementale 218
II) INCIDENCE DES RÈGLES D'HARMONISATION FISCALE 220

A) L'OBSTACLE DE L'UNANIMITÉ 222
1) Les fondements de l'unanimité 222
2) La TVA : un outil environnemental ? 224
B) UNE EUROPE FISCALE À PLUSIEURS VITESSES 226
SECTION II - DYNAMIQUES ACTUELLES DES POLITIQUES COMMUNAUTAIRES 228
I) POLITIQUE FISCALE COMMUNE EN MATIERE D'ÉNERGIE 228
A) UNE HARMONISATION PAR ETAPES DE LA FISCALITÉ ÉNERGÉTIQUE 229
1) Perspectives historiques 230
2) Contenu de la directive 231
B) AMBITIONS DE LA NOUVELLE FISCALITÉ ÉNERGÉTIQUE 233
1) Le paquet énergie-climat 233
2) Proposition actuelle de révision de la directive énergétique 235
II) REGAIN D'INTÉRÊT POUR LE BUDGET DE L'UE 237
A) L'HYPOTHÉTIQUE IMPÔT VERT EUROPÉEN 238
1) L'infructueuse taxe sur le CO2 238
2) De nouvelles pistes pour une taxe communautaire 240
B) LE VERDISSEMENT DU BUDGET DE L'UE 242
1) De nouvelles lignes directrices 243
2) De nouveaux programmes ciblés 244
CHAPITRE 2 - NÉCESSAIRE COMPLÉMENTARITÉ DES SOLUTIONS AUX FRONTIÈRES DE L'UE 247
SECTION I - LE PRÉALABLE DES PERMIS INTERNATIONAUX À POLLUER 247
I) RECOURS CONTRAINT À UN OUTIL NON FISCAL 248
A) LES VARIANTES D'UN SYSTEME COMPLEXE 248
1) Des variantes inégales 249
2) Critiques du système 250
B) LA FLEXIBILITÉ DES MECANISMES DU PROTOCOLE DE KYOTO 252
1) Une lente mise en œuvre 252
2) Les faiblesses du système 253
II) L'APPLICATION COMMUNAUTAIRE DES MARCHÉS INTERNATIONAUX 255
A) LE MARCHÉ EUROPEEN DE PERMIS (EU ETS) 255
B) LES DÉRIVES D'UN SYSTEME 257
1) Les divergences de qualification juridique 258

2) Les tentatives de fraude 260
SECTION II - LE COROLLAIRE DE L'AJUSTEMENT DES TAXES AUX FRONTIERES 262
I) COMPLEXITÉ DES AJUSTEMENTS DE TAXES AUX FRONTIERES 264
A) DES PRINCIPES DE BASE 264
B) UNE APPLICATION DÉLICATE 266
1) Taxes sur la promotion 266
2) Taxes sur les produits 268
II) ÉLIGIBILITÉ DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE À L'AJUSTEMENT AUX FRONTIÈRES 270
A) LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE : EXCEPTION DE L'ARTICLE XX ? 271
1) Taxes environnementales sur la production 273
2) Taxes environnementales sur les produits 275
B) L'AJUSTEMENT DES TAXES ÉNERGÉTIQUES AUX FRONTIÈRES 278
1) Les taxes énergétiques au cœur des relations internationales 279
2) L'ambition européenne de la Taxe Extérieure Carbone 281
TITRE 2 - ÉVOLUTIONS DU CADRE RÉGIONAL 284
CHAPITRE 1 - LES NÉCESSITÉS D'UNE FISCALITÉ ADAPTÉE 287
SECTION I - LES ÉCUEILS D'UNE APPROCHE GLOBALE 287
I) SPECIFICITÉS DU DROIT INTERNATIONAL PUBLIC 288
A) L'EXISTENCE D'UNE SOCIÉTÉ INTERNATIONALE 289
B) LA DYNAMIQUE DU DROIT INTERNATIONAL PUBLIC 291
II) LA FISCALITÉ MONDIALE MISE EN ÉCHEC 294
A) UNE COMMUNAUTÉ INTERNATIONALE RÉTICENTE 294
1) Un fondement théorique fort 295
2) Une légitimité politique faible 296
B) UNE TAXE MONDIALE SUR LE CARBONE REJETÉE 298
1) Une mise en œuvre délicate 299
2) Une gestion compliquée 301
SECTION II - LES POTENTIELS D'UNE APPROCHE LOCALE 303
I) UN RENFORCEMENT NÉCESSAIRE DU SOUTIEN DES PAYS DÉVELOPPÉS 306
A) UNE AIDE FINANCIÈRE ADÉQUATE 307
1) Des fonds communs pour le climat 307
2) Une contribution spécifique de l'UE 309

B) UNE AIDE TECHNIQUE COMPLÉMENTAIRE 309
1) Bâtir des alliances puissantes 310
2) Pour une bonne gouvernance fiscale verte 312
II) UNE FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE PROPRE AUX PAYS EN DEVELOPPEMENT 314
A) L'HYPOTHÈSE D'UNE RÉFORME FISCALE VERTE 316
1) Une application des principes classiques 316
2) Une acceptabilité sociale forte 319
B) LA CONCRÉTISATION D'UNE RÉFORME FISCALE VERTE 320
1) La fiscalité forestière dans le bassin du Congo 321
2) La fiscalité insulaire dans l'Océan Indien 324
CHAPITRE 2 - FISCALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT : SOURCE DU DROIT INTERNATIONAL 328
SECTION I - NOUVEL ESSOR DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES 329
I) OBJECTIFS CLASSIQUES DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES 332
A) LA LUTTE CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION 333
1) Une notion de résidence fiscale constante 334
2) Un champ d'application territorial variable 337
B) LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX 340
1) Origines des paradis fiscaux 340
2) Critères de définition du paradis fiscal 341
II) NOUVEL USAGE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES 343
A) LA COORDINATION DES LEGISLATIONS FISCALES VERTES 343
1) La fiscalité environnementale dans les conventions relatives à l'aviation 344
2) Les conventions fiscales sur le carbone 347
B) LA LUTTE CONTRE LES PARADIS FISCAUX DE POLLUTION 349
SECTION II - ÉMERGENCE D'UNE NOUVELLE COUTUME INTERNATIONALE 351
I) COUTUME INTERNATIONALE ET DROIT DE L'ENVIRONNEMENT 353
A) LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE LA COUTUME INTERNATIONALE 354
1) Identification de la pratique 355
2) Obligation juridique dégagée 357
B) SOUVERAINETÉ DES ÉTATS SUR LEURS RESSOURCES FACE AU DROIT À

UN ENVIRONNEMENT SAIN 359
1) Une revendication constante de la souveraineté des Etats sur les ressources naturelles 360
2) Des carences face au droit à un environnement sain 361
II) VALEUR COUTUMIÈRE DE LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE 362
A) L'EMERGENCE D'UNE COUTUME FISCALE VERTE INTERNATIONALE 363
B) VERS UNE COUTUME FISCALE VERTE RÉGIONALE 366
1) Recherche d'une coutume régionale 367
2) Une fiscalité régionale de l'eau 369
– CONCLUSION GÉNÉRALE – 374
I) UNE RESPONSABILITÉ FISCALE, SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE 375
II) UNE FISCALITÉ SOLIDAIRE CONTRE LES CHANGEMENTS CLIMATIQUES 377
– ANNEXES – 379
– BIBLIOGRAPHIE – 397
– INDEX ALPHABÉTIQUE – 470
– TABLE DES MATIÈRES – 473

Vu et permis d'imprimer

Montpellier, le .....

Le Président de l'Université Montpellier I

Philippe AUGE