

Revue générale du droit. Actes du colloque du 5 avril 2024 sur le rôle de la fiscalité dans la transition agro-environnementale et la stratégie bas-carbone, Faculté de droit de Laval – Université du Mans

Quelle pertinence du recours aux quotas carbone ?

Elsa Porcher Bischoff¹

Citer cette publication : Elsa Porcher Bischoff, « Quelle pertinence du recours aux quotas carbone ? », Revue générale du droit, Actes du colloque du 5 avril 2024 sur le rôle de la fiscalité dans la transition agro-environnementale et la stratégie bas-carbone, Faculté de droit de Laval – Université du Mans.

¹ Doctorante, Université de Nice Côte d'Azur.

Introduction

Deux types de dispositifs coexistent pour tenter de réduire les émissions de gaz à effet de serre liées aux activités économiques, conformément aux dispositifs des accords de Kyoto de 1997 puis de Paris en 2015.

Il existe tout d'abord les crédits carbone. Selon l'Ademe, « *Un crédit carbone est un certificat venant attester de l'impact d'un projet sur les émissions de gaz à effet de serre. Souvent issu d'un processus de vérification strict, il est comptabilisé en tonnes équivalent CO2 selon le type de gaz à effet de serre concerné par le projet. Un crédit carbone peut qualifier une quantité de GES retirée de l'atmosphère (sur une durée minimum) ou des réductions d'émissions par rapport à un scénario de référence correspondant à la situation sans l'intervention du projet. Ce crédit, propriété du porteur de projet, est ensuite vendu à des financeurs (entreprises, collectivités, particuliers, etc.)* »².

Les crédits carbone, émis par tout porteur de projet de réduction ou de séquestration de gaz à effet de serre, sont cessibles aux personnes désireuses d'améliorer leur bilan carbone en compensant leurs émissions par des crédits. Les transactions s'effectuent sur des marchés volontaires. Ils sont certifiés au moyen de labels d'exigences variables et leur efficacité est très contestée³.

Les quotas carbone, quant à eux, sont des droits à émettre, distribués gratuitement ou vendus par les États aux sociétés émettrices et agissant dans les secteurs concernés par la législation.

Au sein de l'Union Européenne, le mécanisme régissant ces quotas est le SEQE (Système d'Echange de Quotas d'Emissions), souvent identifié sous le vocable anglais ETS (Emissions Trading Schemes). Il a été mis en place avec la Directive européenne 2003/87 du 13 octobre 2003 pour respecter les engagements du Protocole de Kyoto sur la réduction des gaz à effet de serre. L'Union Européenne fixe chaque année les quotas attribués aux entreprises dont les activités sont concernées par le dispositif. Ces quotas sont ensuite utilisés ou échangés par les entreprises pour

² ADEME, « La compensation volontaire : de la théorie à la pratique », 2022.P. 10 « qu'est-ce qu'un credit carbone ? ».

³ GREENFIELD Patrick, « Revealed » [en ligne], The Guardian, 18 janvier 2023.

couvrir les gaz à effet de serre qu'elles émettent. En cas de dépassement, les entreprises doivent normalement s'acquitter d'une amende de cent euros par tonne excédentaire non couverte par un quota. Une enquête du journal *Le Monde* de juin 2023 a démontré que dans les faits, ces sanctions n'étaient pas appliquées par la France,⁴ ce qui contribue à faire douter de la pertinence de l'outil.

Outre la non-application effective des sanctions au niveau national, le mécanisme européen de quota carbone comporte des limites pour contribuer à une future neutralité carbone définie comme un équilibre mondial entre les émissions de gaz à effet de serre et leurs absorptions (I) qui pourraient se résoudre en faisant évoluer la législation vers une prise en compte des coûts de préservation carbone (II).

I. Les limites du mécanisme européen de quota carbone

La directive 2003/87 posant le cadre légal du SEQE-UE a fait l'objet d'une transposition en droit français aux articles L. 229-5 à L. 229-19 du code de l'environnement pour la partie législative et R. 229-5 à R. 229-37-11 du même code pour la partie réglementaire.

Il existe deux limites majeures à l'efficacité pour le climat du mécanisme européen de quota carbone. En premier lieu, les critères d'application du SEQE ne permettent pas une correspondance satisfaisante entre l'application du dispositif et la réalité des émissions de GES (A). En second lieu, l'application du principe pollueur-payeur, conduit les entreprises à réaliser une analyse coût-bénéfice, leur permettant, *in fine*, de s'affranchir d'un « droit à polluer » au lieu d'adopter un changement de comportement émissif (B).

A. Une applicabilité en inadéquation avec la réalité des émissions

Le champ d'application du SEQE-UE peine à couvrir correctement l'ensemble des secteurs très émissifs (1) et ne prend pas en considération

⁴ Voir : https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2023/06/09/en-france-la-grande-mansuetude-des-autorites-envers-les-entreprises-emettrices-de-co_6176921_4355770.html.

Quelle pertinence du recours aux quotas carbone ?

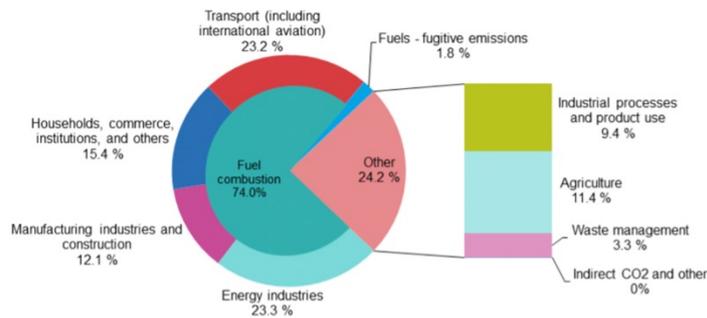
le contexte de l'émission et notamment l'objectif poursuivi par l'activité émissive (2).

1. L'exclusion de certains secteurs émissifs du périmètre d'application du SEQE.

La liste des activités concernées par le mécanisme est définie aux articles L229-5 et suivants du code de l'environnement et comprend principalement les installations de production d'énergie et de chaleur, l'industrie lourde (raffineries, sidérurgie, production de verre, de céramique, d'acier...), l'aviation ainsi que le transport maritime.

Or, voici la liste des secteurs émissifs sur le sol européen :

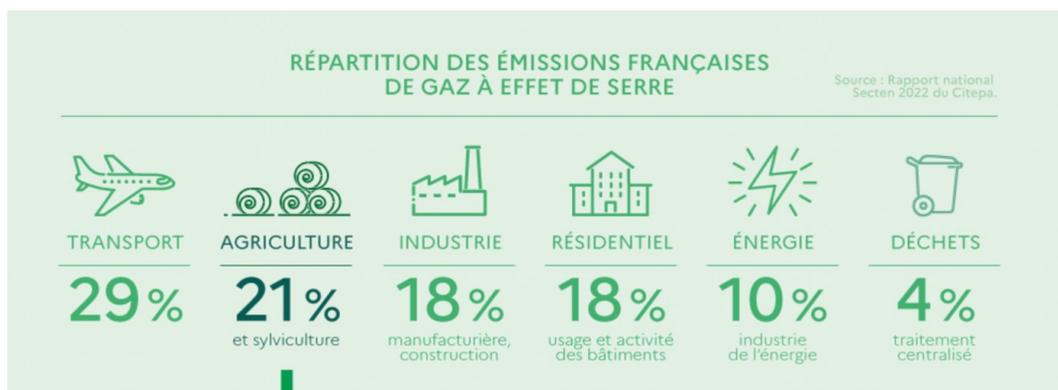
Greenhouse gas emissions by source sector, EU, 2020



Source: EEA, republished by Eurostat (online data code: env_air_gge)

eurostat

Et sur le sol français :



Ce dispositif exclut donc notamment de son spectre d'application le secteur de l'agriculture qui représente pourtant à lui seul 11,4 % des

production de SUV dont on peut légitimement douter de l'impact positif sur la transition écologique.

Si le SEQE partage un certain nombre de limites avec le règlement européen sur la taxonomie verte (règlement (UE) 2020/852), comme l'exclusion de secteurs d'activités importants, il pourrait s'inspirer de sa classification par contribution à la neutralité climatique de l'activité. En effet, les activités du règlement taxonomie sont réparties en trois catégories. Il s'agit tout d'abord des activités neutres ou à faible intensité en carbone ; puis des activités en transition, c'est-à-dire celles qui permettent un scénario zéro émission carbone d'ici à 2050 ; et enfin des activités qui rendent possible la transition, c'est-à-dire qui permettent à d'autres entreprises de réduire leurs émissions de gaz à effet de serre⁹.

D'après l'analyse d'Anne Créti, « *les activités définies comme vertes sont automatiquement éligibles, indépendamment des émissions de carbone réelles qui leur sont associées, sous réserve toutefois qu'elles se conforment aux critères de la DNSH¹⁰ et respectent les garanties sociales minimales. Pour les activités de transition, en revanche, il existe un seuil ou une exigence minimale qui définit si une activité est considérée comme durable ou non. Toutefois, un tel seuil n'est pas nécessairement compatible avec la neutralité climatique. Pour certaines des activités de transition, un second seuil pourra être défini.* »¹¹.

Malgré les imperfections du règlement taxonomie, cette norme fait la démonstration qu'une distinction des activités liées aux émissions, selon leur contribution à la transition écologique est envisageable.

La seconde limite importante à la pertinence du SEQE pour réaliser la transition environnementale est la logique à laquelle ce dispositif répond. En effet, le mécanisme européen des quotas carbone a été pensé en application du principe pollueur-payeur, fréquemment qualifié par ses détracteurs de « permis de polluer ».

⁹ Voir : https://ec.europa.eu/info/law/sustainable-finance-taxonomy-regulation-eu-2020-852_en.

¹⁰ *Do No Significant Harm Il faut en dire un peu +.*

¹¹ CRETI Anna, « Les enjeux de la taxonomie européenne pour la finance verte », Ann. Mines - Responsab. Environ., 102, Institut Mines-Télécom, 2021.

B. Une application du principe pollueur-payeur : « le permis de polluer »¹²

Le SEQE-UE est une mesure prise en application du principe pollueur-payeur, qui préside à la prise de décisions des politiques environnementales de l'Union européenne (1) S'il semble intéressant au premier abord, ce principe conduit en fait à l'internalisation des externalités (2) qui se résout en opportunité et non en application d'un principe de responsabilité.

1. Le principe qui préside aux décisions environnementales européennes

C'est un principe qui est né en 1972 sous la plume des rédacteurs des recommandations de l'OCDE de 1972 et 1974. Il a ensuite été largement repris à l'échelle européenne et figure notamment à l'article 191 §2 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Il est également formulé en droit national à l'article L.110-1 du code de l'environnement qui pose les principes généraux du droit français de l'environnement.

Selon ce principe, « *le pollueur doit supporter les dépenses liées à la mise en œuvre des mesures de prévention et de lutte contre la pollution prises par les pouvoirs publics pour que l'environnement soit dans un état acceptable* »¹³

Le principe semble de prime abord frappé au coin du bon sens, puisqu'il s'agit de faire payer aux entités les plus polluantes, en l'occurrence, dans le cas du SEQE, les entités les plus émettrices de gaz à effet de serre, les externalités négatives de leurs activités.

2. Les limites de l'internalisation des externalités

Ce principe a cependant fait l'objet de nombreuses critiques jusqu'à être qualifié de « droit à polluer » ou de « permis de nuire »¹⁴ par ses détracteurs.

¹² Loetscher, Catherine. « Les SEQE – systèmes d'échange de quotas d'émission », *Archives de philosophie du droit*, vol. 62, no. 1, 2020, pp. 151-164.

¹³ L110-1-II-3° du code de l'environnement.

¹⁴ CRETI Anna, « Les enjeux de la taxonomie européenne pour la finance verte », *Ann. Mines - Responsab. Environ.*, 102, Institut Mines-Télécom, 2021.

Pour ces derniers, comme Alexandre Rambaud, le principe pollueur-payeur revient à une « internalisation des externalités » d'inspiration néoclassique où les écosystèmes ne sont pas pris en compte pour eux-mêmes mais sont simplement envisagés comme des risques économiques. Or, dans une économie libérale, le moteur des entreprises consiste en la maximisation des profits pour les actionnaires. Le rapport Notat-Senard de 2018, qui a conduit à l'instauration de la Loi Pacte, constate « le court-termisme et la financiarisation » qui pèsent sur les entreprises. Dans ce contexte, l'internalisation des externalités conduit les entreprises à réaliser une analyse coût-bénéfice de la situation sans prendre en compte les effets sur le long terme ni l'impact de leurs activités sur l'environnement.

Le principe pollueur-payeur est ainsi très différent juridiquement de la notion juridique de responsabilité ; il ne s'agit pas ici de réparer un préjudice mais de faire peser sur l'entité, pourtant autrice de la pollution, le seul coût du risque économique de son comportement¹⁵.

En outre, bien que ne remettant pas en compte le principe pollueur-payeur, un rapport spécial de la Cour des comptes européenne de juillet 2021 démontre que « le budget de l'UE est parfois utilisé pour financer des actions de dépollution dont les coûts auraient dû, en vertu du PPP [principe pollueur-payeur], être supportés par les pollueurs »¹⁶.

En résumé, l'application par l'Union européenne du principe pollueur-payeur ne permet pas de couvrir les coûts économiques liés aux pollutions. Quel type de mécanisme pourrait-on dès lors envisager pour contrer les effets insuffisants voire pervers du SEQE ?

¹⁵ « J. BARDY et A. RAMBAUD, « Approche comptable du principe pollueur-payeur », in A.-S. EPSTEIN et M.-A. CHARDEAUX, *Le droit économique de l'environnement : acteurs et méthodes*, [s. n.], 2023.

¹⁶ COUR DES COMPTES EUROPÉENNE, « Principe du pollueur-payeur : une application incohérente dans les différentes politiques et actions environnementales de l'UE », 2021. p. 5.

II. Une évolution vers les coûts de préservation carbone ?

Toute la problématique, on le comprend aisément dans les limites du principe pollueur-payeur en général, et du SEQE UE en particulier, tient aux coûts que l'on prend en compte, et au périmètre des impacts que l'on considère.

Ce questionnement joue un rôle central dans l'ensemble des débats qui précèdent la normalisation européenne en matière environnementale. Ainsi, précédemment à l'adoption de la directive CSRD en 2022 les débats ont été très importants entre les différents acteurs de la comptabilité environnementale pour tenter de convaincre le législateur européen d'adopter la simple ou double matérialité au sein du rapport de durabilité. Dans le premier cas, la matérialité simple, soit la seule la matérialité financière, est à prendre en compte. Il s'agit de l'influence des enjeux environnementaux et humains sur la santé financière de l'entreprise. C'est une analyse de l'extérieur de l'entreprise vers l'intérieur. Il existe différentes manières de l'appréhender, soit que l'on envisage la stabilité et la pérennité de l'entreprise, soit sa faculté à rémunérer ses actionnaires au moyen de dividendes élevés. Dans le second cas, celui de la double matérialité, on ajoute à la matérialité financière, la matérialité d'impact. C'est-à-dire, qu'outre l'analyse extérieur intérieur, on analyse également l'impact de l'entreprise sur l'extérieur. Dans cette hypothèse, les écosystèmes sont envisagés pour eux-mêmes et non pas pour les services qu'ils rendent aux humains et aux entreprises.

C'est cette deuxième option, à rebours de la logique de l'internalisation des externalités, en ce qu'elle va au-delà de l'analyse d'opportunité financière des activités mais propose une transparence sur l'ensemble de leurs impacts, qui a été retenue. On peut espérer de cette décision qu'elle influencera le futur droit européen vers la prise en compte des coûts de préservation en se fondant sur une comptabilité à soutenabilité forte.

A. Un futur mécanisme fondé sur une comptabilité à soutenabilité forte ?

Un tel mécanisme consisterait à évaluer, sans possibilité de compensation, les coûts qui résulteraient de la préservation ou de la remise en bon état écologique de tous les écosystèmes pour eux-mêmes et non pas comme entités rendant des services écosystémiques économiques ou de bien-être.

1. Explication brève du mécanisme avec l'exemple de CARE

C'est notamment le mécanisme proposé par le système CARE (Comprehensive Accounting in Respect of Ecology), aussi appelé comptabilité multi-capitaux, développé par le Pr J. Richard et A. Rambaud¹⁷. Ce cadre conceptuel théorique tire des conséquences comptables de l'exploitation de capitaux financiers, environnementaux et humains inscrits au passif du bilan des organisations.

L'inscription de ces multi-capitaux au passif permet de les envisager conceptuellement et juridiquement comme des dettes, qui doivent donner lieu à des coûts de préservation pour être protégés pour eux-mêmes, dans leur intégralité, sans possibilité de compensation.

Cette non-compensation entre les capitaux est, pour beaucoup d'auteurs, le critère d'une durabilité forte. Ainsi J.-P. Maréchal et B. Quenault considèrent que « *Toute véritable politique de développement durable exige [...] que le capital naturel, le capital humain et le capital social soient gérés selon des critères spécifiques, propres à leurs modes de fonctionnement et de reproduction respectifs.* »¹⁸. C'est également l'un des critères retenus par l'étude conduite par la WWF pour comparer la soutenabilité des différents systèmes de comptabilité environnementale¹⁹.

¹⁷ RICHARD Jacques et RAMBAUD Alexandre, Révolution comptable, ATELIER, 2020.

¹⁸ « Le développement durable – une perspective pour le XXIe siècle, Sous la direction de Jean-Paul Maréchal et Béatrice Quenault, 2005, Rennes, Presses universitaires de Rennes, 422 pages » [en ligne], Dév. Durable Territ. Économie Géographie Polit. Droit Sociol., Réseau « Développement durable et territoires fragiles », 2006.

¹⁹ WWF, « Capital naturel et stratégie des organisations : une visite guidée des outils », 2019.

2. Un potentiel de taxe à l'assiette éclairée

L'usage de cette méthode comptable multi-capitaux permettrait de mesurer de manière fine et précise les véritables coûts de préservation en prenant en considération, dans l'assiette d'une taxe carbone repensée, les objectifs de l'émission de gaz à effet de serre, pour l'ajuster de manière juste et non aveugle. Une assiette ainsi repensée permettrait de pallier les insuffisances des quotas carbone.

Le fonctionnement de cet instrument fiscal consisterait à reprendre le mécanisme des quotas en les répartissant en fonction du budget national d'émissions répartis par secteurs d'activité, puis de s'appuyer sur la comptabilité individuelle de chaque entreprise concernée pour déterminer la quantité de quotas carbone que l'entreprise doit acquérir.

Ainsi, pour une illustration très simplifiée et ne prenant en considération que les émissions de GES, une entreprise, du secteur industriel, qui installe des éoliennes, en émettant pour l'année N, X tonnes de CO₂ mais dont les installations permettront d'économiser 1/30 de X les 15 prochaines années de manière que l'on imagine linéaire. On pourra alors considérer que pour N, l'entreprise doit acquérir des crédits carbonés pour une émission correspondant à X/2. L'entreprise devra alors procéder à un calcul permettant de comprendre le coût réel de l'impact de son émission de X/2 tonnes de carbone pour acquérir des quotas correspondant au prix qui permet de préserver effectivement la planète de cet impact.

B. Les freins idéologiques et institutionnels

Deux freins principaux existent à ce type de réforme. Il s'agit, en premier lieu, de la crainte de l'impact économique d'une prise en compte exhaustive des émissions de gaz à effet de serre (1) et en second lieu, de la compétence limitée de l'Union Européenne en matière fiscale (2).

1. L'équilibre entre croissance et écologie

Si les crédits carbone actuels ne suffisent pas à contribuer à atteindre l'objectif mondial de neutralité carbone prévu dans l'Accord de Paris sur

le climat²⁰ pour limiter le réchauffement climatique mondial à une température comprise entre 1,5° et 2°, c'est parce que le mécanisme actuel permet aux entreprises d'effectuer un calcul d'opportunité en coûts, comme expliqué *supra*.

Cette limitation correspond à une volonté politique de préserver la croissance. Ainsi, dans le rapport d'information de l'Assemblée Nationale sur la fiscalité écologique, le rapporteur de l'Assemblée nationale rappelle le rôle qui lui a été assigné pour la rédaction de ce rapport qui « *a l'ambition {...} de proposer les orientations d'une réforme destinée à intégrer dans la fiscalité française, le souci environnemental* »²¹ tout en « *se devant de tenir compte des engagements du gouvernement et de la majorité parlementaire, de ne pas accroître le niveau général des prélèvements obligatoires afin de préserver la demande, la consommation, la croissance et l'emploi* »²².

Or, pour les théoriciens de la décroissance, parmi lesquels Timothée Parrique, il n'existe aucun exemple majeur et durable de découplage (croissance économique et diminution de la pollution et particulièrement des émissions de gaz à effet de serre), dans le monde²³. C'est l'idée du découplage et de la croissance verte qui est remise en question. Pour ces auteurs, dont la pensée a émergé avec le rapport *Limits to Growth* ou Rapport Meadows²⁴, le concept de croissance n'est pas compatible avec la soutenabilité. C'est plus récemment, l'Agence Européenne de l'environnement qui avance qu'un « découplage global, durable et absolu n'est peut-être pas possible »²⁵ en s'appuyant sur les travaux de Parrique et al., 2019 ; Hickel and Kallis, 2020 ; Wiedmann et al., 2020. Ils proposent donc une décroissance du PIB dans les pays riches, anticipée et organisée avec une répartition équitable des richesses et des ressources.

²⁰ PARTIES À LA CONVENTION CADRE DES NATIONS UNIES SUR LES CHANGEMENTS CLIMATIQUES, « Accord de Paris sur le climat », 2015.

²¹ LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN, « Rapport d'information sur la fiscalité écologique », Assemblée Nationale, 1998, p. 8.

²² Ibidem.

²³ Timothée Parrique, *The political economy of degrowth* [microfiche], Stockholms, 2019, p. 97 et s.

²⁴ DONELLA H. MEADOWS, DENNIS L. MEADOWS, JØRGEN RANDERS, WILLIAM BEHRENS III, *The Limits to Growth*, Pour le Club de Rome, 1972.

²⁵ EEA, « Growth without economic growth », 2021.

Des mécanismes de prélèvements obligatoires contribuant à une modification des modèles d'affaires pourraient, constituer un rouage d'une mécanique de décroissance qui ne correspond pas aux aspirations économiques actuelles.

2. La compétence fiscale de l'UE / contentieux SEQE à suivre

Ces enjeux environnementaux sont désormais largement pris en considération par la législation européenne, que ce soit à travers la mise en place du SEQE ou l'adoption récente de deux directives européennes : la CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) sur le reporting RSE en décembre 2022 et la CS3D (*Corporate Sustainability Due Diligence Directive*) sur le devoir de vigilance en avril 2024. En outre, une harmonisation européenne sur ces questions est évidemment souhaitable dans un objectif d'efficacité et d'uniformisation.

Or, la compétence de l'Union européenne en matière fiscale est, à ce jour, très limitée. En effet, le TFUE distribue la compétence en matière de fiscalité directe aux États membres de l'Union et l'harmonisation du fonctionnement et des taux en matière de fiscalité indirecte à l'Union européenne. Une interrogation existe donc sur la compétence de l'Union européenne pour légiférer librement sur les émissions de gaz à effet de serre via des prélèvements obligatoires.

A ce jour, le Règlement MACF (Mécanisme d'Ajustement Carbone aux Frontières) a été pris sur le fondement de l'article 192 §1 du TFUE en tant qu'instrument de politique environnementale. Cependant, la Pologne a introduit le 8 août 2023 un recours en annulation devant la CJUE²⁶ contre ce règlement en invoquant la nature fiscale du dispositif. La décision de la CJUE sera donc éclairante pour comprendre la possibilité d'action de l'Union Européenne dans ce domaine en l'état du droit positif.

²⁶ CJUE, Cour, 8 août 2023, C-512/23.